



INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: AUDITORIA

IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

CASO: EMPRESA CAB, SA

IDEELSON JACINTO BARROS ALVES

Praia, Maio de 2012

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: AUDITORIA

IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

CASO: EMPRESA CAB, SA

IDEELSON JACINTO BARROS ALVES

Orientador: Olívio Ribeiro

Praia, Maio de 2012

Agradecimentos

A realização deste trabalho não seria possível sem a ajuda de várias pessoas, que de certa forma influenciaram e contribuíram para a realização do mesmo.

Desta forma não poderia deixar de os nomear, não deixando passar em claro todo o apoio que me deram.

Em primeiro lugar, queria agradecer aos meus pais e irmãos pela confiança depositada, pelo enorme esforço feito ao longo destes anos e por me proporcionarem a possibilidade de frequentar o ensino superior.

Em segundo lugar, queria agradecer à minha companheira e a minha filha, que surgiram no decorrer da minha formação, pela compreensão e apoio que em muito me ajudaram a chegar a esta fase final.

Em terceiro lugar, queria agradecer aos meus colegas de trabalho, pelo enorme esforço feito ao longo destes anos, para me apoiar incondicionalmente na minha formação.

A toda equipa de CAB o meu obrigado pela disponibilidade demonstrada em todo o tempo do meu trabalho de fim de curso.

Por fim, queria deixar um agradecimento especial ao meu orientador Mestre Olívio Ribeiro pelo, apoio, compreensão, motivação e disponibilidade demonstrados em toda esta fase.

Muito obrigado a todos.

Resumo

O presente trabalho é relativo à implementação da Contabilidade Analítica numa empresa industrial. Encontra-se organizado em duas partes.

A primeira parte foi organizada em dois capítulos. O primeiro capítulo será feito o enquadramento teórico, abrangendo vários conceitos e classificações de custos, os sistemas de custeio, os métodos de apuramento dos custos de produção, alguns métodos de afectação dos custos indirectos e a definição dos centros de custos e planos de contas. O segundo capítulo visa a descrição e caracterização da empresa – CAB, em que se faz uma alusão á sua história, cultura e um pequeno enquadramento sectorial. Na segunda parte apresenta-se a implementação da Contabilidade Analítica na empresa CAB. Nesta parte é abordada primeiramente a metodologia adoptada na implementação do sistema de Contabilidade Analítica e, por fim, um caso prático explicado da implementação em causa.

Palavras-chave: Contabilidade Analítica, Sistema de custeios, Método das Secções Homogéneas, produção.

Abstract

The present work concerns the Cost Accounting implementation in a manufacturing company. It is organized in two parts.

The first part was organized in two chapters. The first chapter will be the theoretical framework, comprising several cost concepts and classifications, costing systems, production costing methods, a few methods of indirect cost allocation and the definition of cost centers and accounts plans.

The second chapter is a description and characterization of the company - CAB, briefly describing its history, culture and a short frame within the activity sector.

In the second part, the Cost Accounting implementation in the company CAB. In this part firstly the methodology that has been adopted while implementation the cost accounting system is described, and finally a case study explained the implementation in question.

Keywords: Cost Accounting, costing System, Cost Centres Method, production.

Índice

Introdução	6
Fundamentação da Escolha do Tema	7
Objectivos do estudo:	10
• Objectivos Gerais.....	10
Capítulo 1- Enquadramento teórico	11
1.1. A contabilidade Analítica numa organização industrial.....	11
1.1.1. Definição e objectivos.....	11
1.1.2. A importância da Contabilidade Analítica para a gestão	13
1.2. Conceitos e classificação de custos e gastos	13
1.2.1. Custo primo	14
1.2.2. Custo Industrial ou de Produção	14
1.2.3. Custo de transformação.....	15
1.2.4. Custo complexo ou comercial.....	15
1.2.5. Custo económico-técnico	15
1.2.6. Gastos variáveis e gastos fixos.....	16
1.2.7. Gastos directos e gastos indirectos.....	16
1.2.8. Custos reais e custos básicos	17
1.3. Método de apuramento do custo de produção.....	17
1.3.1. Método directo ou de custos por ordens de produção	17
1.3.2. Método indirecto ou de custos por processos.....	18
1.3.3. Método misto	18
1.3.4. Produção conjunta	19
1.3.4.1. Designação dos produtos contos	19
1.4. Sistemas de Custeio.....	19

Implementação da contabilidade analítica

1.4.1. Sistema de Custeio Total.....	19
1.4.2. Sistema de Custeio Variável	20
1.5. Métodos de afectação dos gastos indirectos.....	21
1.5.1. Método das Secções Homogéneas	21
1.5.2 Método ABC	25
1.6. Centros de custos. Centros principais e auxiliares	29
1.6.1. Centros de custos.....	29
1.6.2. Classificação dos centros de custos.....	30
1.6.3. Repartição primária dos custos	30
1.7 Os Planos de Contas e a Contabilidade Analítica	31
Capítulo 2 - Caracterização da empresa acolhedora – CAB, sa.....	33
2.1. Apresentação da Empresa	33
2.2. Estrutura Organizacional da CAB.....	33
2.3. Produtos e Mercados da Empresa	34
2.4. Matérias-primas Essenciais	34
2.5. Descrição do Processo Tecnológico de Produção.....	34
2.5.1. Produções de Areia e Brita mecânica.....	34
2.5.2. Produção de Betão.....	35
3.1 Metodologia adoptada.....	36
1ªfase	37
Análise da situação actual da empresa CAB	37
2ªfase	38
Definição dos centros de custos	38
Escolha de sistema de custeio	41
4ªfase	42
Apuramento dos custos de produção.....	42

5ª fase	46
Mapas para gestão	46
Conclusões	51
Bibliografia	52

Índice de Figuras

Figura 1- Estrutura organizacional da CAB

Figura 2- Esquema do sistema do custeio variável

Figura 3- Articulação das contas

Figura 4- Apuramento do custo

Índice de Quadros

Quadro I - Composição de betão

Quadro II - Informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade Analítica.

Quadro III – Mapa de custos das secções

Quadro IV- Mapa de custos de produção

Quadro V – Factores que dificultam a implementação do método ABC

Quadro VI – Benefícios da implementação do método ABC

Quadro VII- Mapa do custo de Transformação CAB

Quadro VIII- Mapa do custo de produção CAB

Quadro IX- Demonstração de resultado analítico do ano 2011 CAB

Lista de Anexos

Anexo 1- Questionários

Anexo 2- Estrutura de gasto directo e indirecto da CAB

Anexo 3- Lista de contas – classe 9

Anexo 4- Mapa dos activos fixos da CAB

Anexo 5- Fixa de combustível da CAB

Anexo 6- Balancete 2011 CAB

Anexo 7- Demonstração de resultado 2010/2011

Introdução

A implementação da contabilidade analítica na empresa CAB que aqui se apresenta é feita numa base teórica, isto é, através de uma argumentação extraída da bibliografia básico e também de uma aplicação prática.

Dada a vastidão do campo da contabilidade analítica, este trabalho não pretende ser um tratado completo sobre este técnica contabilístico, mas apenas restringe-se a uma abordagem fundamentalmente teórica de alguns aspectos que se consideram fundamentais para a justificação da hipótese básica que é de que a contabilidade analítica é um instrumento importante na gestão das organizações. Contudo, reconhece-se que esta restrição deixa de fora aspectos importantes que muito contribuiriam para o reforço da argumentação que se pretende.

O trabalho encontra-se organizado em duas partes: a primeira parte foi organizada em dois capítulos. O primeiro capítulo será feito o enquadramento teórico, abrangendo vários conceitos e classificações de custos, os sistemas de custeio, os métodos de apuramento dos custos de produção, alguns métodos de afectação dos custos indirectos e a definição dos centros de custos e planos de contas.

O segundo capítulo visa a descrição e caracterização da empresa – CAB, em que se faz uma alusão á sua história, cultura e um pequeno enquadramento sectorial. Na segunda parte apresenta-se a implementação da Contabilidade Analítica na empresa CAB, sa., que não possui um sistema de contabilidade analítica. Nesta parte é abordada primeiramente a metodologia adoptada na implementação do sistema de Contabilidade Analítica e, por fim, um caso prático explicado da implementação em causa, onde procura aplicar os pressupostos teóricos apresentados na parte anterior.

A escolha de CAB, sa. Para estudo teve como base a dimensão do trabalho, optando-se deste modo por uma unidade menos complexa, mas na qual se sente ao mesmo tempo a necessidade de contabilidade analítica.

Deste exercício prova-se que é possível a aplicação da teoria da contabilidade analítica em caso prático, contribuindo para a melhoria da qualidade da gestão da empresa, em benefício do clima organizacional.

Além destas duas partes que dão corpo ao trabalho, constam ainda um capítulo dedicado à fundamentação da escolha do tema e outro para as conclusões.

Fundamentação da Escolha do Tema

A contabilidade analítica, também designado contabilidade de custos, é muitas vezes definida como contabilidade de gestão dado papel que assume na gestão de qualquer organização.

Uma das principais tarefas que se colocam á administração contemporânea é a determinação de objectivos ajustados a organização, escolha de meios para alcançá-los e assegurar o seu cumprimento. “ A tarefa da administração consiste em planear e controlar” (Horngren, 1969:4). Planear não é mais de que definir objectivos e escolher os meios para alcançá-los e, controlar, assegura que os mesmos sejam alcançados. O administrador tem que decidir no seu dia-a-dia e a todo o momento e, tais decisões, para serem seguras, devem partir de uma base coerente e objectiva.

Um dos grandes suportes de informação que permite uma tomada de decisões ajuizadas é a contabilidade analítica. O papel desta técnica é fornecer informação para ajudar a administração, o que significa fornecer informação adequada, de forma correcta e no momento oportuno.

A Administração necessita de tomar decisões relacionadas com a responsabilização e controle das diversas funções da empresa, com problemas económicos e financeiros que têm a ver com o rendimento dos factores e custos e com problemas sociais relacionados com o clima organizacional. Para solucionar estes problemas è necessário o controlo das condições de funcionamento, isto é, do rendimento, da produtividade e quantidade dos factores despendidos para a produção, controle este que é um dos objectivos da contabilidade analítica, visando avaliar em última instância a eficiência dos factores de produção. Outro foco não menos importante na tomada de decisões é o preço e, como se sabe, este é função do custo de produção, dado que a empresa deve procurar cobrir os custos, obter margens e, ao mesmo tempo, colocá-lo ao nível da concorrência de modo a garantir a rentabilização do investimento. Portanto, este exercício é importante, quer se considere um monopólio, quer se considere um mercado

de concorrência. Por outro lado, para determinar os resultados e estabelecer balanços, é indispensável a valorização dos stocks.

Ora, o conjunto de todas estas avaliações tem como uma das suas bases a informação fornecida pela contabilidade analítica. Essa informação permite a administração decidir no que respeita a distintas questões, tais como:

- se vale a pena continuar a produzir;
- quais os produtos ou linhas de produtos mais rentáveis;
- onde e como racionalizar os custos;
- níveis óptimos de produção;
- política de preços;
- decisões de alocação de investimentos;
- escolha entre a opção de comprar ou fabricar diversos insums;
- uso de transporte e manutenção próprios ou de terceiros; e
- estratégias de comercialização em função dos custos (Pereira 1985:12-13).

Todavia, apesar da importância desta técnica enquanto preciosa fonte de informação para a tomada de decisões pela administração, nem sempre tem tido a nível das organizações o destaque que merece devido a diversos factores, de entre os quais provavelmente se podem considerar:

- limitação de alguns gestores no que respeita a tomada de decisões do ponto de vista empresarial, isto é, decisões baseadas na análise de custos e benefícios;
- falta de técnicos com capacidade para trabalhar em contabilidade analítica ou conhecedores do papel e importância da mesma para sugerirem a sua aplicação;
- distorções dos mercados causados pela intervenção activa e directa do estado na economia, levando a que os gestores não enfrentassem problemas relacionados com a falta de eficiência e eficácia e consequentemente da relação entre custo, qualidade e rendimento.

Em resumo, a não consideração desta técnica é resultado da ausência da dinâmica que uma economia orientada para o mercado exige dos gestores, tornando a gestão muitas vezes empírica e intuitiva.

Porém, desde a introdução do programa de Reabilitação Económica (PRE) e particularmente agora com a consagração Constitucional de uma economia de mercado, o panorama económico do país tem sofrido e ainda sofrerá transformações, o que exige mudanças qualitativas na atitude dos gestores.

Hoje, os administradores das organizações confrontam-se com problemas e responsabilidades cuja complexidade não se compara de modo algum em qualidade e quantidade com os do tempo passado, quando perante a aparente simplicidade e estabilidade da política económica e social, o êxito dos negócios dependia especialmente da experiência, da instituição e da vontade de fazer. Estes argumentos, na actual dinâmica da economia, por si sós nada representam: a experiência é insuficiente e a instituição arriscada.

Nos tempos que correm, para qualquer organização que se pretenda bem sucedida, a informação, quando obtida com oportunidade é um dos activos mais valiosos que se pode ter, pelo que vale a pena investir no estabelecimento de sistemas de informação, quer sejam contabilísticos ou não.

As forças económicas, sociais, políticas, legais e tecnológicas começam a actuar com certo vigor de tal modo que sem uma técnica de recolha e processamento de dados que permita produzir informação relevante e oportuna que sirva de suporte à gestão, este torna-se demasiado difícil. Uma dessas técnicas é, sem dúvidas, a contabilidade analítica. É assim que surge este tema como uma forma de chamada de atenção para a importância e o papel desta técnica contabilístico.

Pretende-se por esta via pôr em evidência algumas questões para as quais a administração da empresa nunca teve respostas ou até nunca as colocou, mas que hoje é imprescindível considerá-las se pretende uma correcta gestão e mostrar como com a contabilidade analítica, se pode dar resposta a essas questões.

Objectivos do estudo:

● Objectivos Gerais

O objectivo geral é implementar a contabilidade analítica, na empresa **CAB**, sa

● Objectivos específicos

- Os objectivos específicos são, essencialmente:
- Analisar a situação actual da empresa CAB, SA;
- Definir os centros de custos CAB, SA;
- Escolher um sistema de custeio a aplicar;
- Aplicação dos métodos de apuramentos dos custos de produção do período e do produto;
- Elaborar mapas de gestão;

Metodologia

Para a realização deste trabalho optou-se pela realização de uma pesquisa bibliográfica que consiste na identificação da bibliografia relevante a sua análise, servindo este processo para consubstanciar toda a parte teórica do trabalho. Além da pesquisa da bibliografia analisa-se um caso concreto, aplicando-se algumas das regras do método designado de “Estudo de Caso”, que serve de exemplificação dos aspectos tratados na parte teórica.

Assim, a realização do trabalho segue o seguinte processo:

- escolha intencional do caso – O caso escolhido foi a CAB, sa.(uma empresa industrial sem contabilidade analítica sistematizada);
- pesquisa bibliografia para a apresentação dos aspectos teóricos sobre conceitos, Papel e estruturação da contabilidade analítica;
- observação sistemática dos processos de produção e de todo o funcionamento da empresa. Nesta observação, um dos principais instrumentos usados é o questionário;
- aplicação prática dos resultados da pesquisa bibliográfica tomando como referência o caso observado.

Capítulo 1- Enquadramento teórico

1.1. A contabilidade Analítica numa organização industrial

As empresas indústrias são empresas que fornecem aos seus clientes produtos tangíveis.

À medida que aumenta a dimensão das empresas, determinada pelo alargamento do mercado e pela interessante inovação tecnológica, maior é a necessidade que os gestores têm de informações atempadas que permitam auxiliar a tomada de medidas fundamentais para fazer face á concorrência, aumentar os resultados e introduzir novos produtos no mercado a preço competitivos. Isto implica que todos os aspectos da gestão das empresas estejam devidamente organizados, programados e controlados, com vista a facultarem o conhecimento profundo da empresa em tempo oportuno (Caiado, 1986). A necessidade de contabilidade analítica faz-se sentir quer nas empresas quer noutras organizações. E quanto a empresas, embora tenha sido nas industriais que a contabilidade analítica mais se desenvolveu, devido a necessidades particulares que importa satisfazer nomeadamente o apuramento do custo dos produtos que fabricaram, a informação que possibilita é igualmente necessária à gestão de todas as empresas sejam comerciais, de prestação de serviços, extractivas, financeiras ou de qualquer outro ramo de actividade (Pereira, 2001).

1.1.1. Definição e objectivos

Vários foram os autores que definiram o conceito de Contabilidade Analítica. Desta forma apresentam-se algumas citações destes mesmos para melhor compreendermos o que realmente é a Contabilidade Analítica.

Para Gonçalves da Silva citado por Nabais (1991), “É a tradução em unidades monetárias de todo o processo tecnológico da empresa, visando o apuramento e o controle de custos de cada produto e a determinação de resultados parciais”.

Já Lauzel citado por Nabais (1991) diz que “É a parte da Contabilidade destinada a pôr em evidência os elementos constitutivos dos custos e resultados que mais interesse têm para a direcção das empresas”.

Expostas estas definições poder-se-á constatar uma certa concordância em que a Contabilidade Analítica é uma técnica que visa apurar e analisar os custos e proveitos em diferentes etapas dos processos produtivos.

Desta forma, a Contabilidade Analítica torna-se numa importante ferramenta de previsão de resultados usada como apoio para as decisões dos gestores. Tem como principal objectivo informar de modo a que estes consigam tomar decisões de uma forma mais certa, correndo riscos menores.

A informação que se pode retirar através da Contabilidade Analítica é apresentada no esquema da Figura 1.

Quadro II:

Informação proporcionada pelo sistema de Contabilidade Analítica

O custo de produção dos produtos ou serviços prestados nas diferentes fases ou departamentos da empresa dando informação mais pormenorizada quanto aos seus custos e assim facilitando a fixação de preços de venda.
Possibilita a valorimetria das existências das matérias-primas, subsidiárias, produtos acabados e produtos em vias de fabrico
Antevisão do desenrolar da actividade, pois permite o fraccionamento dos custos e rendimentos das varias secções, e centros de responsabilidade
Informação para elaboração de orçamentos e planos
Informação para o estudos de viabilidade económico dos produtos e serviços prestados pela empresa, tanto a nível interno como a nível externo tornando possível a comparação com outras empresas de que produzam os mesmos produtos ou que prestem o mesmo tipo de serviços

Fonte: (Caiado 2008)

Desta forma, pode-se concluir que a Contabilidade Analítica estuda, analisa e fornece informação sobre as operações internas da empresa de modo a que se consiga imputar os custos indirectos racionalmente e assim concluir acerca dos proveitos, custos e resultados.

1.1.2. A importância da Contabilidade Analítica para a gestão

A globalização é um conceito cada vez mais propalado na actualidade, esta quebra barreiras entre mercados menores, criando um grande mercado o que faz com que as empresas percam o domínio do mesmo, contudo, a possibilidade das empresas escoarem os seus produtos também aumenta. Este cenário gera um aumento do grau de complexidade e competitividade no espaço de acção das empresas. O contexto em que se inserem as empresas dos dias de hoje, a realidade que enfrentam, é completamente diferente de há décadas atrás. Assim, para as empresas conseguirem sobreviver têm de ser disciplinadas para que seja possível situarem-se no topo deste mercado mundial. Essa disciplina refere-se sobretudo a ter um controlo dos custos, dos recursos gastos e onde e quando ocorreram.

Controlando estes factores, a resposta às acções dos concorrentes será mais rápida e eficaz, dar a informação aos directores relativamente aos preços que as empresas podem praticar.

Essa disciplina também permite às empresas concluir quais as secções que apresentam piores resultados – são menos rentáveis, tentando corrigir posteriormente esses resultados. Este conhecimento dos custos que permite antecipar qual deve ser o caminho que a empresa deve percorrer é proporcionado pela Contabilidade Analítica e pelas suas técnicas.

A Contabilidade Analítica assume, assim, um papel fundamental na gestão de custos das empresas, sendo uma ferramenta fundamental de apoio à gestão.

1.2. Conceitos e classificação de custos e gastos

Na vastidão de autores que definem o conceito de custo, escolheu-se a seguinte citação para melhor se compreender aquele conceito: “Por definição um custo corresponde ao valor monetário associado à utilização ou consumo de um recurso, seja um bem ou um serviço, o que significa que a actividade da empresa implica custos que importa determinar o mais objectivamente possível, de modo a obter os elementos

necessários não só para a análise dos dados históricos, mas também para o planeamento e a tomada de decisões.” (Franco et al., 2005).

1.2.1. Custo primo

O Custo Primo é o custo que constitui a componente primária ou básica do bem/serviço, resultando assim da soma dos custos dos materiais directos (MD) e da mão-de-obra directa (MOD), ou seja, $\text{Custo Primo} = \text{MD} + \text{MOD}$.

Decompondo o Custo Primo, dentro do grupo dos MD encontramos as matérias-primas e matérias subsidiárias. Estas últimas definem-se como materiais que não são incorporados directamente na produção e materiais diversos com tempo de vida útil reduzido (Franco et al., 2005). A MOD corresponde às remunerações dos trabalhadores cujo trabalho vai afectar directamente a forma do produto em questão.

1.2.2. Custo Industrial ou de Produção

O custo industrial de produção é o custo do produto no momento da sai da fábrica e passa para o armazém de produtos acabados (Franco et al., 2005).

Algebricamente:

$$\text{Custo Industrial de Produção} = \text{MD} + \text{MOD} + \text{GG Fabrico}$$

Ou

$$\text{Custo Industrial de produção} = \text{Custo Primo} + \text{GG Fabrico}$$

Relativamente aos Gastos Gerais de Fabrico, estes são considerados todos os gastos que surgem de consumos gerais da empresa e que não podem ser imputados directamente ao produto especificamente produzido ou ao serviço prestado. Como exemplo destes gastos temos a electricidade e os seguros. Em suma, são todos os gastos da fábrica que não são gastos de mão-de-obra directa nem gastos de matéria-prima (Franco et al., 2005).

1.2.3. Custo de transformação

Os custos de transformação resumem-se aos gastos incorridos para a transformação dos materiais directos e consistem na soma dos gastos de mão-de-obra directa e dos Gastos Gerais de Fabrico (Franco et al., 2005), ou seja, $\text{Custo de Transformação} = \text{MOD} + \text{GGF}$.

1.2.4. Custo complexo ou comercial

O custo complexo é obtido pela soma do custo industrial da produção (CIP) com os gastos gerais da empresa, gastos estes que englobam os gastos de distribuição (CD), gastos administrativos (CA) e gastos financeiros (CF) (Franco et al., 2005).

Algebricamente: $\text{Custo Complexivo} = \text{CIP} + \text{CD} + \text{CA} + \text{CF}$

1.2.5. Custo económico-técnico

O custo económico-técnico resulta da soma do custo complexo e dos gastos figurativos, gastos estes referentes a uma parte da remuneração dos capitais investidos pelos sócios/accionistas na empresa em questão, assim como o risco que advém do exercício da actividade da empresa em questão (Caiado, 2008), ou seja, inclui os dividendos e eventuais custos de oportunidade.

Quando uma empresa pratica um preço de venda superior ao custo económico-técnico está numa situação de lucro, neste caso designado por “lucro puro” (Caiado, 2008).

De realçar que o custo económico-técnico não é considerado de grande importância para a gestão, pois nos casos da existência de mais de um produto torna-se difícil o cálculo do custo comercial de cada um individualmente, devido à complexidade na repartição dos gastos não industriais (Caiado 2008).

Algebricamente:

$\text{Custo económico-técnico} = \text{Custos Figurativos} + \text{Custo Complexivo}$

1.2.6. Gastos variáveis e gastos fixos

A classificação dos gastos entre variáveis e fixos baseia-se na variabilidade dos mesmos com os diferentes níveis de produção da empresa. Isto é, se por um lado existem os gastos que se mantêm inalterados com variações na produção (como por exemplo as rendas, seguros e amortizações) variando essencialmente no longo prazo, existem outros que variam com o aumento da produção, mesmo que esta seja uma variação residual (Caiado, 2008). Como exemplos para gastos variáveis referem-se os transportes de mercadorias e o consumo de matérias-primas.

De realçar que, algumas vezes, é difícil fazer a separação e classificação para alguns dos gastos, isto porque em alguns casos o mesmo gasto tem uma parte variável e outra fixa. Exemplos típicos são as remunerações que, por vezes, têm uma parte variável (designada por comissões) e a própria água. Neste segundo exemplo torna-se bastante difícil separar a quantidade que é considerada fixa consumida (independentemente da produção da empresa) da quantidade consumida que varia com a produção. Nestes casos de difícil separação e classificação, opta-se pela componente com maior peso (Caiado, 2008).

1.2.7. Gastos directos e gastos indirectos

Esta classificação analisa os gastos relativamente a um dado objecto de custo. Os gastos directos são os que afectam directamente a produção de um produto específico, enquanto os indirectos são os que, não afectando directamente a fabricação de um determinado produto, contribuem ainda assim para a sua produção (Caiado 2008).

Exemplos de gastos directos são a mão-de-obra directa, as matérias-primas e as amortizações de máquinas e equipamentos utilizados na produção de um produto específico. Relativamente aos gastos indirectos, são os que uma empresa suporta, mas que não se conseguem alocar à produção de um produto específicos, como é o caso dos seguros e amortizações de um edifício.

Note-se que um gasto pode ser directo para um sector da empresa e indirecto para outro (Caiado, 2008). Por exemplo, a remuneração de um Director de Marketing é um gasto directo para o Departamento de Marketing mas vai ser um gasto indirecto para os produtos ou serviços que a empresa produz/presta e comercializa.

1.2.8. Custos reais e custos básicos

Segundo Mendes (2006), os custos reais são aqueles que já foram realizados pela empresa, ou seja, são custos que apenas são determinados à posteriori da sua ocorrência; custos básicos são calculados antes da sua realização com o intuito de valorizar internamente os produtos e serviços.

Os custos básicos podem ser custos orçamentados ou custos padrão. Os custos orçamentados são os que decorrem da realização de um orçamento para a empresa relativo a um determinado período de tempo. Os custos padrão são os calculados cientificamente para atribuição a um produto ou serviço, custos estes que se baseiam em condições consideradas normais ou ideais de eficiência relativamente a matérias, gastos gerais de fabrico e mão-de-obra directa (Mendes, 1996). Este último tipo de custos é frequentemente empregue em empresas que produzem e comercializam uma elevada diversidade de produtos e serviços e, por essa razão, a empresa tem dificuldades em atribuir um custo real a todos.

1.3. Método de apuramento do custo de produção

1.3.1. Método directo ou de custos por ordens de produção

O método directo, também designado por método de custos por ordens de produção, é utilizado para empresas em que a sua produção ou fornecimento de serviços é caracterizada por ser descontínua e diversificada, e em que todas as encomendas ou produtos fabricados são perfeitamente distinguíveis uns dos outros, sendo de fácil imputação todos os custos associados a estes (Caiado, 2008). Como exemplos de empresas em que se pode utilizar este tipo de métodos apresentam-se as empresas de construção naval e reparação automóvel. Como referiu Caiado (2008), com a aplicação deste sistema a empresa consegue controlar os seus resultados determinando os custos de cada encomenda; através do histórico consegue mais facilmente orçar acertadamente e controlar a eficiência dos seus departamentos.

Este sistema apresenta alguns inconvenientes como os custos administrativos associados à verificação das encomendas e a não mensuração de alguns factores como

avarias e greves, factores estes que influenciam a produção normal e ao não serem contabilizados vão influenciar a orçamentação futura (Caiado, 2008).

1.3.2. Método indirecto ou de custos por processos

O método indirecto adequa-se a empresas que tenham uma produção homogénea ou uma produção contínua. Este método tornar-se-ia economicamente inviável sendo aplicado a empresas cuja produção seja por encomendas (Caiado, 2008).

No método em questão as matérias-primas vão sendo consumidas ao longo do mês, sendo apenas contabilizados os gastos respectivos nessa mesma altura; por este motivo este método é também designado como método de custo de produção periódico (Caiado, 2008).

Um dos problemas deste método está na valorização dos produtos em vias de fabrico, pois no final de cada período, no momento de contabilização dos custos, é necessário utilizar o método das unidades equivalentes para que, desta forma, se consiga reduzir os produtos em vias de fabrico a produtos acabados e proceder à respectiva valorização. Como exemplos de empresas em que a utilização deste método é adequada apresentam-se as empresas que se dedicam à produção de cerveja, indústria de refinação de óleos e indústria de moagem (Mendes, 1996).

1.3.3. Método misto

O método misto, como o próprio nome sugere, é um misto dos dois métodos anteriormente apresentados. Este método é aplicado a empresas que apresentam no seu fabrico um regime de produção contínua até um certo ponto e posteriormente um regime de produção descontínua, ou seja, a empresa personaliza os produtos nas fases seguintes à produção contínua (Caiado, 2008).

Como exemplo tem-se as empresas que se dedicam à produção de louças decorativas, em que numa primeira fase é produzida a louça, apurando-se o custo por um método indirecto, e numa segunda fase essa mesma louça é personalizada com diferentes pinturas e decorações, apurando-se então os custos pelo método directo.

1.3.4. Produção conjunta

Dizemos que uma empresa labora em produção conjunta quando a fabricação de um produto obriga necessariamente à fabricação de dois ou mais produtos, como por exemplo de produção conjunta, temos:

- Produção de azeite e bagaço a partir da moagem da azeitona;
- Obtenção de destilados: petróleo, gasóleo e fuel pela destilação do petróleo bruto leve. (Caiado, 1986).

Os produtos conjuntos podem obter-se em proporções fixas e variáveis. No primeiro, a proporcionalidade entre os produtos permanece invariável. A relação técnica entre o facto gerador (matérias-primas) e os factos gerados (produtos conjuntos) é estável. (Caiado, 1986)

1.3.4.1. Designação dos produtos contos

Os produtos têm as seguintes designações consoante a sua importância: co-produtos, subprodutos e resíduos. (Pereira, 2001)

Designam-se por **co-produtos** os produtos conjuntos que têm idêntica importância relativa. Designam-se também por produtos principais. (Pereira, 2001)

Subproduto é um produto secundário. Não é objectivo principal da produção obtê-lo, mas sim o produto principal a que está associado. (Pereira, 2001)

Designam-se por **resíduos** certos produtos de baixo valor. (Pereira, 2001)

1.4. Sistemas de Custeio

1.4.1. Sistema de Custeio Total

O Sistema de Custeio Total é um dos métodos utilizados para o apuramento dos custos de produção ou serviços em que são imputados da mesma forma os custos variáveis e fixos industriais de um determinado período de tempo (Franco et al, 2005).

Este sistema ramifica-se em três vertentes: o Sistema de Custeio Total Completo (SCTC), o Sistema de Custeio Total Racional (SCTR) e o Sistema de Custeio Total com imputação dos custos fixos industriais por Quota Teórica (SCTQT). Estes sistemas

diferenciam-se apenas pelos diferentes graus de imputação aos objectos de custo dos custos fixos industriais (Franco et al., 2005).

O SCTC distingue-se por imputar a totalidade dos custos fixos e variáveis industriais incorridos num dado período de tempo. Este sistema tem como característica a transferência para outros períodos dos custos de produção realizada nesse mesmo período mas que não foi vendida, assim como imputar aos produtos, os custos da subutilização da capacidade de produção da empresa (Franco et al., 2005).

Relativamente ao SCTR, este é um sistema que à imagem de todos os sistemas de custeio total, abrange no apuramento do custo dos produtos e serviços todos os custos variáveis industriais, mas apenas inclui parte dos custos fixos industriais (Franco et al., 2005). Quando a empresa actua a níveis mais baixos do que a sua capacidade instalada pode aplica-se este sistema.

O sistema ao ser aplicado vai fazer com que o custo industrial de produtos acabados seja inferior ao do SCTC, visto que parte dos custos fixos não irão entrar para o cálculo do custo do produto, sendo considerados custos do período. A grande diferença deste sistema comparativamente com o SCTC baseia-se assim no facto de os custos fixos não incorporados no apuramento do custo da produção acabada serem reflectidos no mesmo período da sua ocorrência.

Por último, o SCTQT visa resolver o problema de sazonalidade tanto da produção como das vendas de algumas empresas (Franco et al., 2005). De forma a impedir que o custo de produção dos produtos acabados seja influenciado pela sazonalidade dividem-se os custos fixos por todos os meses do ano de forma equitativa; assim o custo unitário do produto é idêntico ao longo do ano.

Como exemplo ilustrativo para este tipo de situações são as empresas de guarda chuvas, que logicamente tem picos de vendas e de produções sazonais.

1.4.2. Sistema de Custeio Variável

O SCV consiste num sistema em que apenas os custos variáveis são considerados custos dos produtos ou dos serviços. Desta forma todos os custos fixos são considerados apenas na Demonstração de Resultados (DR) não sendo contabilizados para o custo dos

produtos indústrias acabados, isto é, são considerados custos do período (Franco et al., 2005).

Como referem Franco et al. (2005), custeio variável é um sistema que ajuda bastante todos os gestores e decisores das empresas que o aplicam na tomada decisões, nomeadamente para decisões de capacidade a instalar e análises de resultados relativas a estratégias de marketing e produtos.

1.5. Métodos de afectação dos gastos indirectos

1.5.1. Método das Secções Homogéneas

O Método das Secções Homogéneas é um método dito tradicional, que foi aparecendo com as diferentes transformações e evoluções do mercado desde a segunda metade do século XX. Apesar desta evolução, foi em França que se desenvolveram estudos, realizados pela Comissão Geral de Organização Científica do Trabalho, originando o modelo das secções homogéneas (Ausset e Margerin, 1990).

Este método classifica simultaneamente os custos por funções, pela estrutura e por natureza devido à necessidade de informação que as empresas apresentam para a sua gestão (Franco et al., 2005). Através deste método os gestores obtêm informação que lhes permite responder às suas necessidades; essas necessidades passam por saber os custos dos segmentos organizacionais e comparar esses custos com a actividade de cada segmento. Para a utilização deste método é então necessário dividir a empresa em segmentos, que serão denominados “secções homogéneas”, para os quais se irão apurar os custos de funcionamento.

A implementação deste método de imputação de gastos indirectos deve respeitar as seguintes fases: determinação das secções e respectivas unidades de obra, apuramento dos custos das secções e determinação dos custos das unidades de obra. A determinação das secções deve ser feita tendo em conta alguns aspectos como a estrutura orgânica da empresa e o tipo de informação que se pretende observar bem como, a existência de um responsável por cada secção. Dessa secção deve resultar a concretização de determinada tarefa, deve ser definida uma unidade de obra para cada uma dela respeitando os objectivos da mesma (Franco et al., 2005).

Segundo Franco et al., (2005), podem ser definidas várias secções, sendo elas dos tipos seguintes: aprovisionamento, distribuição, administrativas e industriais. Estas últimas podem ainda ser definidas como secções principais e secções auxiliares. As primeiras contribuem directamente para o(s) produto(s) e/ou serviço(s) principal(is), enquanto que os segundos se destinam fundamentalmente a apoiar a actividade das primeiras.

Como auxílio para determinar o custo de cada secção recorre-se ao mapa de custos das secções., cujo modelo é apresentado no Quadro.

Quadro III:

Mapa de Custos das Secções

Descrição	UF	Custo Unitário	Secção Principal 1	Secção Principal 2	Secção Auxiliar 3	Secção Auxiliar 3
1.G. Directos						
GV						
GF						
Total						
2. Reembolsos						
Secção 3						
Secção 4						
3. Custo Total						
Unid. Obra						
Unid. Imputação						
Unid. Custeio						

Fonte: Franco et al. (2005)

No cálculo dos custos das secções, aqui designadas de “centros de custos” seguem-se os seguintes passos:

1) Imputação dos gastos indirectos de produção aos centros de custo

Já foi referido que os gastos indirectos não podem ser imputados directamente aos custos dos produtos e serviços. Desta forma, alguns dos gastos indirectos dos produtos vão ser gastos directos das secções, sendo incorporados e classificados nesta fase como gastos directos no mapa de secções (Ausset e Margerin, 1990).

2) Distribuição de custos das secções auxiliares

Como também já referido, as secções dividem-se em secções principais e auxiliares. As secções principais são secções que intervêm directamente na actividade principal da empresa, enquanto as secções auxiliares são secções que, como o próprio nome indica, dão apoio às outras secções ou apoio geral ao próprio funcionamento da empresa.

Como as secções auxiliares não têm influência directa no produto, todos os gastos decorrentes da actividade destas secções devem ser imputados às secções principais, às quais são apoio. Desta forma os gastos destas secções serão descarregados nas secções principais que posteriormente os imputam aos produtos. Constata-se deste modo que, todos os custos das secções produtivas existentes na empresa são imputados ao produto/serviço, mesmo que não entrem directamente na produção deste (Ausset e Margerin, 1990).

O apuramento dos custos de produção é o último passo na aplicação do Método das Secções Homogéneas. Esta fase do processo é onde realmente se determina quanto custa produzir o produto ou prestar um serviço à empresa em questão.

O apuramento dos custos de produção é feito com a utilização do Mapa dos Custos de Produção, como se pode ver no Quadro.

Quadro IV:

Mapa de Custos de Produção

Descrição	UF	Custo Unitário	Produto 1	Produto 2
1. Matérias				
AAA				
BBB				
Total (1)				
2.Custos Transformação				
Secção 1				
Secção 2				
Secção 3				
...				
3.CIP (1) + (2)				
4.Pvf				
EI Pvf				
EF Pvf				
5. CIPA (3)+(4)				
6. Sub-produto				
7. CIPA p.p.(5)+(6)				
8.CIPA unit. (7)/Qp				

Fonte: Franco et al. (2005)

Para o apuramento do custo industrial de um produto ou serviço deve-se ter em atenção várias situações, como por exemplo a valorização das matérias-primas consumidas para a produção do produto ou prestação do serviço. Os eventuais subprodutos são valorizados através da aplicação do critério do lucro nulo e os custos dos produtos principais e dos subprodutos, caso existam, devem dar informação para serem apuradas as existências finais, assim como os custos dos produtos ou serviços vendidos (Franco *et al.*, 2005).

1.5.2 Método ABC

Nos anos 80 nos Estados Unidos da América foi desenvolvido um método de apuramento de custos com o objectivo de se conseguir uma melhor imputação dos custos indirectos aos produtos e serviços. Este método, designado por Custeio Baseado em Actividades ou Activity-Based Cost (ABC), abandona completamente a lógica departamental da empresa enquanto estrutura base para a imputação dos custos indirectos dos produtos/serviços, centrando-se nas actividades e na contribuição destas para o output final.

A abordagem ABC passou por duas fases de desenvolvimento: a primeira foi no início dos anos 90 sendo difundido como método de apuramento de custos de produtos e de serviço; a segunda fase de desenvolvimento deu-se um pouco mais tarde, esta ocorreu devido às críticas que lhe foram colocadas (Franco *et al.*, 2005).

A partir desse momento o ABC passou a ser um instrumento de ajuda nas tomadas de decisões dos gestores deixando de ser apenas um instrumento de apuramento de custos de produtos e serviços (Franco *et al.*, 2005).

O aparecimento do ABC não foi só influenciado pela nova envolvente que se fez sentir, mas também para colmatar falhas dos sistemas anteriores, pelo aumento da complexidade dos produtos, pela realização de novas actividades das organizações, pela alteração das estruturas de custos das organizações e também pelo facto de grande parte dos gastos gerais de fabrico passarem a não estar associados a alterações no volume de output (Franco *et al.*, 2005).

Deste modo o método ABC, para alguns caracteriza-se por ser uma abordagem que tem como função fornecer informação para a tomada de decisões e de gestão, tanto a nível de custos de produtos e serviços, como a nível de rentabilidade e sustentabilidade do negócio (Argyris e Kaplan, 1994).

Para uns é referido como uma inovação contabilística, enquanto outros reconhecem no ABC uma organização administrativa e organizacional (Shields, 1995; Gosselin, 1997).

Pode então dizer-se que o sistema ABC tem como principal objectivo a mensuração e definição dos custos de todos os recursos utilizados nas actividades de

produção de produtos e serviços, assim como a repartição dos gastos comuns dos produtos. Este sistema, para além de ampliar todo o conceito de gastos acumulados por se concentrar nas actividades desenvolvidas pelos próprios recursos, reconhece os recursos pertencentes às tarefas desempenhadas, como são os casos das preparações de máquinas e material a utilizar (Caiado, 2008).

Segundo Franco et al. (2005), o ABC é um método composto por dois estágios de implementação, em que o primeiro se resume na imputação dos custos dos recursos consumidos pelas actividades das empresas. Relativamente ao segundo estágio, este baseia-se na atribuição a cada objecto dos custos de cada actividade que para ele contribui.

Os mesmos autores referem também que, naqueles estágios são necessárias cinco etapas para que se consiga implementar o ABC:

- 1) A primeira etapa consiste na definição da principal ou principais actividades presentes na empresa, para o definirem devem ser feitas entrevistas e elaborados fluxogramas para que se entenda o trabalho que é realizado na organização;
- 2) A segunda etapa consiste em fazer uma lista de todos os recursos utilizados na realização das actividades da organização.

Antes da exposição das próximas etapas serão apresentados os cost drivers para que se entendam estas mesmas etapas. Como refere Brimson (1991), “os cost drivers são um factor em que o seu acontecimento cria um custo”. São consideradas medidas de consumo das actividades pelos produtos (Franco et al., 2005). Os cost drivers podem ser de actividade (activity cost drivers) ou de recursos (resource cost drivers). Os cost drivers de recursos são utilizados para atribuir os custos dos recursos às respectivas actividades, enquanto os cost drivers de actividades são utilizados para atribuir os custos das actividades aos objectos de custeio (Franco et al., 2005).

Voltando às etapas que permitem a implantação do ABC, pode-se referir que:

- 3) Nesta terceira etapa, através dos cost drivers de recursos, deve ser feita a alocação de todos os gastos indirectos e dos recursos que foram listados na etapa anterior;
- 4) Na quarta etapa devem ser seleccionados os cost drivers de actividade para todas as actividades seleccionadas na primeira etapa;

5) Finalmente a quinta etapa consiste somar todos os gastos das actividades para a obtenção dos custos dos produtos.

1.5.2.1. Dificuldades e benefícios de implementação

Para um melhor entendimento do método ABC, é de grande importância conhecer algumas vantagens e benefícios do mesmo. Nos Quadros que são apresentados, respectivamente, alguns obstáculos à implementação do método e benefícios da sua implementação que, ao longo do tempo, foram reconhecidos em vários estudos.

Quadro V:

Factores que dificultam a implementação do método ABC

Estudos	Factores
Innes e Mitchell (1995)	Dificuldade na identificação de processos e actividades
Innes e Mitchell (1995)	Dificuldade na identificação dos activity cost drivers
Nicholls (1992) Kidwell e tal. (2002)	Dificuldade na recolha de dados relativamente aos activity cost drivers
Taba (2005)	Elevados custos com implementação
Chongruksut (2002)	Elevados custos com consultoria
Innes e Mitchell (1998)	Envolve grande volume de trabalho
Booth e Giacobbe (1997)	Consome muito tempo dos gestores
Chung et al. (1997)	Falta de software
Innes e Mitchell (1998)	Absorve muito tempo de pessoal do departamento de informática
Taba (2005)	Dificuldade na concepção do sistema
Cohen et al. (2005)	Resistência a mudança
Cohen et al. (2005)	Falta de apoio por parte de gestão de topo
Chen et al. (2001)	Falta de cooperação entre departamentos
Krumwiede (1998)	Falta de conhecimento dos dados necessários bem como processos de recolha

Fonte: Miguel (2010)

Quadro VI:

Benefícios da Implementação do Método ABC

Estudos	Factores
Sohan e Chung (1998)	Precisão no cálculo dos custos dos produtos
Innes e Mitchell (1995)	Aumento da satisfação dos clientes
Chongruksut (2002)	Congruência dos objectivos
O'Guin (1991)	Identificação e eliminação de produtos que não criam valor
Swenson (1995)	Aumento da capacidade competitiva
Swenson (1995)	Melhoria na tomada de decisões
Ittner et al. (2002)	Aumento da rentabilidade
Innes e Mitchell (1998)	Aumento da eficácia da gestão orçamental
Booth e Giacobbe (1997)	Melhoria na afectação dos custos fixos
Nicholls (1992)	Ajuda nos esforços para reduzir e controlar os custos indirectos
O'Guin (1991)	Melhor medição da performance
Chongruksut (2002)	Quebra das barreiras entre as diferentes áreas funcionais
Kaplan (1992)	Prestação de informação mais acessível e oportuna
Haggart (2003)	Incentivo de compromissos de qualidade e melhoria contínua
Clarke e tal. (1999)	Melhor visualização dos fluxos dos processos

Fonte: Miguel (2010)

1.6. Centros de custos. Centros principais e auxiliares

1.6.1. Centros de custos

Falámos das dificuldades que a repartição dos gastos gerais de fabrico levanta. Os custos apurados das obras, encomendas, produtos e serviços podem não ser conformes com a realidade e influenciar de forma negativa determinadas decisões a tomar pelos gestores da empresa (Caiado, 1986).

Assim, os custos da mão-de-obra directa e dos gastos gerais de fabrico, agrupados na rubrica custos de transformação, são imputados aos produtos, obras ou encomendas através de um método diferente – o dos centros de custos (está muito divulgado sob a designação das secções homogéneas). Isto porque ninguém duvida do carácter anti-económico do apuramento produto a produto de cada natureza dos custos de transformação (Caiado, 1986).

Tal método consiste em dividir os custos transformação (custo da classe 6 do plano) em pequenos grupos de custos com certas afinidades – os chamados centros de custos (Caiado, 1986).

Após a determinação dos custos por natureza (classe 6 do plano), há que individualizar os relativos á transformação das matérias-primas em produto acabados (aquilo a que chamámos custos de transformação). Agora há que classificá-los segundo os centros de custos da área que os originaram ou determinaram; depois os custos dos centros auxiliares de apoio são repartidos pelos centros principais de acordo com o critério de distribuição definido (Caiado, 1986).

1.6.2. Classificação dos centros de custos

Normalmente, a divisão é feita de acordo com as funções principais desenvolvidas pela empresa. Uma classificação dos centros de custos pode ser a seguinte:

- Centros de produção: são constituídas pelos custos das secções fabris que intervêm directamente na produção dos bens e serviços destinados á venda (Caiado, 1986).
- Centros de armazenagem: são as secções que abrangem os custos de funcionamento dos diversos armazéns (Caiado, 1986).
- Centros de distribuição: os custos originados pela distribuição das matérias e produtos são englobados nestas secções (Caiado, 1986).
- Centros complementares ou auxiliares: são as secções que apoiam normalmente as secções fabris principais pelo que os seus custos são imputados a estas (Caiado, 1986).
- Centros administrativas e de serviços: integram os custos dos serviços administrativos e de outras secções da área não fabril (Caiado, 1986).

1.6.3. Repartição primária dos custos

Na repartição dos custos de determinado período pelas diversas secções, há que ter em consideração, por um lado, os custos directos ou específicos (custos que respeitam unicamente a determinado centro) e os custos comuns a diversos centros (custos que é necessário repartir, como é o caso das amortizações, seguro de incêndio, etc.) (Caiado, 1986).

1.7 Os Planos de Contas e a Contabilidade Analítica

A Contabilidade Analítica e a Contabilidade Financeira complementam-se para uma melhor organização e controlo de uma empresa, seja esta de produção ou serviços.

Caiado (2008) explica que as empresas podem ser classificadas em empresas que utilizam apenas a Contabilidade Financeira e as que utilizam também a Contabilidade Analítica, sendo que estas últimas não se preocupam apenas em controlar as operações externas, mas também as operações internas, nomeadamente o cálculo e controlo dos custos dos produtos fabricados e/ou serviços prestados.

Nas empresas que utilizam a Contabilidade Analítica, a ligação desta com a Contabilidade Financeira pode fazer-se tecnicamente de várias formas no que concerne aos sistemas de contas, sendo que podem optar por utilizar Sistemas Monistas ou Sistemas Dualistas (Caiado, 2008).

Nos Sistemas Monistas existem duas vertentes – o Sistema Único Indiviso e o Sistema Único Diviso. No Sistema Único Indiviso a Contabilidade Analítica encontra-se incorporada na Contabilidade Financeira, isto é, as contas da Contabilidade Analítica funcionam junto com as contas da Contabilidade Financeira, daí que denominem este sistema também por sistema das contabilidades integradas. As contas de gastos e de rendimentos da Contabilidade Financeira funcionam meramente como contas de passagem para a Contabilidade Analítica, visto que serão creditadas e debitadas respectivamente por contrapartida das respectivas contas da Contabilidade Analítica (Caiado, 2008).

Quanto ao Sistema Único Diviso, como refere Caiado (2008), é principalmente aplicado a empresas que possuam a sede e a fábrica em locais distintos, sendo caracterizado por apenas existir uma ligação parcial entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Analítica. Neste sistema a pequena ligação entre as contabilidades é feita através de uma conta acumulativa, em que são registados a débito todos os gastos e a crédito todos os rendimentos.

Relativamente ao Sistema Duplo Contabilístico, que é um Sistema Dualista, caracteriza-se por ter duas contabilidades distintas que funcionam separadamente, ou seja, com conjuntos de contas completamente separados, servindo-se a Contabilidade

Analítica do uso de contas para reflectirem os valores da Contabilidade Financeira. Caiado (2008) explica que, para fazer a concordância entre as duas contabilidades, são utilizadas as chamadas “contas reflectidas”, sendo que para cada conta ou grupo de contas existente na Contabilidade Financeira vai existir uma reflectida na Contabilidade Analítica. Tecnicamente, os movimentos a crédito na Contabilidade Financeira vão passar a débito na Contabilidade Analítica e vice-versa.

Por último, merece ainda referência o Sistema Duplo Misto que, à semelhança do Sistema Duplo Contabilístico, funciona com duas contabilidades distintas, sendo a Financeira separada da Analítica. Este sistema difere do anterior por não utilizar o método digráfico na Contabilidade Analítica, usando para registo de movimentos apenas mapas que possibilitam obter a informação pretendida e característica da Contabilidade Analítica. De referir ainda que, neste sistema, apesar de a Contabilidade Analítica usar mapas e não o método digráfico, não se torna menos importante nem menos credível, visto que todos os valores usados para a construção destes mapas são originários das mesmas fontes do sistema contabilístico financeiro (Caiado, 2008).

Capítulo 2 - Caracterização da empresa acolhedora – CAB, sa

2.1. Apresentação da Empresa

A sociedade CAB – Cerâmica, Asfalto e Betões, SA, é uma empresa de base nacional criada em 2006, data da assinatura da escritura. Quanto a sua forma jurídica, é uma sociedade anónima, quando a sua actividade económica, é uma empresa industrial, quando a sua propriedade, é uma empresa privada e quando a sua dimensão, é uma média empresa, tendo iniciado as suas actividades em Julho de 2009, com sede social e instalação industrial localizadas no concelho da praia em Agua funda.

2.2. Estrutura Organizacional da CAB

A estrutura da CAB apresta três níveis hierárquicos: a direcção, os departamentos e as secções.

A direcção é o centro mais alto de decisão da empresa. A seguir á direcção encontra-se dois órgãos de linha que correspondem aos departamentos de produção, e manutenção. Abaixo dos departamentos temos as diversas secções que são os níveis mais inferiores de decisão. Do ponto de vista de estruturação da contabilidade analítica, consideremos os sectores:

- Fabril, que engloba todo o departamento fabril;
- Comercial, que engloba todo o departamento comercial; e
- Administração, que abarca o departamento de contabilidade e a própria direcção.

2.3. Produtos e Mercados da Empresa

A CAB possui três linhas de produção, a que considerar as seguintes linhas de produção:

- Areia mecânica
- Brita mecânica
- Betões

O mercado da empresa situa-se preferencialmente na ilha de Santiago, tendo em conta a insularidade do país, fornecendo fundamentalmente as diversas empresas de construção civil e subempreiteiros.

2.4. Matérias-primas Essenciais

As matérias-primas essenciais necessárias para a produção da areia mecânica e brita mecânica são adquiridas no pedregal da própria empresa, e para betões, as matérias-primas essenciais são adquiridas na própria empresa, como areia mecânica e brita mecânica, o cimento, água e aditivos que é adquirida nos fornecedores nacionais.

2.5. Descrição do Processo Tecnológico de Produção

Sendo uma indústria de transformação, a CAB utiliza processos tecnológicos iguais nas produções de areia e brita e tecnologia diferente na produção de betões.

2.5.1. Produções de Areia e Brita mecânica

A primeira fase é a extracções das pedras no pedregal, derivado a sua localização (perto das habitações e do aeroporto), não é possível a extracção da matéria-prima com explosivos. Então é feita através de uma Escavadora giratória, depositado no camião e levado para o depósito onde depois é colocado no **Britador primário** para o início de produção. Na segunda fase, passa pelo **Britador secundário**, onde o material que sai do primário é jogado no chassi da referida maquina que por meio de tapetes é transportado

para o moinho onde faz-se a trituração e depois é transportado para um crivo que faz a separação da brita 25-38 de diâmetro e o material com diâmetro menor que 25 passa para próxima fase. E na última fase passando pelo **Britador terciária**, como um separador de inertes, o produto com diâmetro 0-4 (areia mecânica), 5-14 (brita1) e 15-25 (brita2), é separado por intermédio de crivos e transporte por tapetes para os depósitos.

Fonte: (Director de Produção da empresa CAB)

2.5.2. Produção de Betão

Para processo de fabricação de betão, temos que ter em conta a composição dos quatros termonhas que é onde se armazena os inertes para depois serem pesados no momento da produção, Balança de cimento e Balança de água. O processo de fabricação é feito automaticamente, basta digitalizar o tipo de betão e a quantidade pretendida.

a) Pesagem dos inertes – o processo ocorre de acordo com a composição

Quadro I: Composição de betão							
TIPO DE BETÃO	INERTES				Cimento 42,5 Cimpor Kg	Aditivo Sikament 200 Lts	Água em Lts
	Areia Mecanica forn. CAB Kg	Areia Fina forn. INAVCOR Kg	Brita 5- 14 forn. CAB Kg	Brita 15- 25 forn. CAB Kg			
C12/15	980,00		512,00	580,00	150,00		230
C16/20	870,00		530,00	610,00	300,00	3,50	235
C20/25	850,00		510,00	590,00	325,00	3,50	220
C25/30	650,00	200,00	480,00	570,00	340,00	3,50	225
C30/37	615,00	200,00	490,00	580,00	370,00	4,00	225

b) Na medida em que se pesa os inertes faz-se a pesagem da água e do cimento.

c) Terminado a pesagem os inertes começa a ser transportado por meio de um tapete para a misturadora que depois é descarregado o cimento a água e o aditivo onde faz-se a mistura durante o tempo programado e colocado para o dentro do camião Autobetoneira.

Fonte: (Director de Produção da empresa CAB)

Capítulo 3- A implementação da Contabilidade Analítica na empresa CAB, sa.

A CAB é uma empresa que tem vindo a crescer de dia para dia. Esse crescimento fez com que necessitasse de melhorar a sua organização, dissecar os seus custos para assegurar uma maior rentabilidade. Desta forma tornou-se óbvio que a empresa necessitava de uma contabilidade de custos organizada, pois como ficou claro no capítulo anterior, esta é de extrema importância para o apoio à tomada de decisões por parte dos gestores, assim como a própria gestão da empresa.

Neste capítulo apresentam-se os passos prévios ao desenvolvimento e à implementação de um sistema de Contabilidade Analítica na CAB.

3.1 Metodologia adoptada

Para que se consiga adoptar e implementar a Contabilidade Analítica numa organização é necessário passar por várias fases. No caso da CAB ocorreram as fases que se passam a sumariar, sendo descritas com mais detalhe a seguir neste relatório.

Numa primeira fase foi necessário analisar a situação actual da empresa questionar e compreender todo o seu funcionamento, para que se tornasse possível responder acertadamente mais tarde a possíveis questões e dúvidas do próprio funcionamento da CAB. Na segunda fase a definição dos centros de custos. Passada a segunda fase, foi necessário escolher um sistema de custeio a aplicar que deu lugar à terceira fase. A quarta fase passou pelos métodos de apuramento do custo de produção do período e do produto. Posteriormente à sua organização. Por último, a quinta fase, consistia na elaboração dos mapas de gestão.

Resumidas todas as fases necessárias à implementação da Contabilidade Analítica, passa-se então à explicação de cada uma delas para se entender e justificar todas as decisões tomadas e dificuldades encontradas na execução desta tarefa.

1ª fase

Análise da situação actual da empresa CAB

Como já referido, a primeira fase passou por: observar, questionar os vários colaboradores da organização, principalmente a nível de direcção, e entender a estrutura da empresa para que fosse possível compreender quais os procedimentos que estavam implementados na organização, ou seja o seu funcionamento.

Com esta observação foram registados alguns apontamentos, que permite constatar que a empresa deu o seu início da actividade em 1 de Julho de 2009, tem uma área compreendida em 20.000m² repartido por: Escritório; Armazém; Espaço Central Betão; Pedreira e Outros áreas afins.

A estrutura organizacional da empresa é composto por: Director geral também quem coordena a parte administrativa; Director de produção; Responsável de Manutenção.



Figura 1-Estrutura Organizacional da CAB

Nas produções e processos de fabricações, há uma coordenação de divisão de produtos, hora homem e hora máquina, o que veio facilitar mais tarde a obtenção de dados e escolhas sobre como implementar a contabilidade analítica na CAB. Por outro lado tem

uma estrutura de distribuição e venda bem definida, que permite entrega domiciliar, venda por encomenda, venda a pronto pagamento e venda a crédito.

Os equipamentos e maquinarias da sociedade é constituído por:

- Equipamento básico
- Equipamentos de transporte
- Equipamentos Administrativos
- Outros

A mapa dos activos fixos da empresa esta no (anexo 1)

2ªfase

Definição dos centros de custos

Para efeitos de estruturação da contabilidade analítica, é fundamental a definição ou identificação dos centros de acumulação de custos, ou seja, aquelas unidades elementares da empresa em que se desenvolvem actividades homogéneas, que serão assim as unidades elementares da análise de custos da empresa, assim, nessa segunda fase foi definido os centros de custos da empresa CAB, com base no organigrama da empresa que foi apresentado e analisado durante o trabalho.

Dada a diversificação de produtos produzidas, muitas vezes na mesma linha e com o emprego da mesma ou distinta mão-de-obra, a identificação dos centros de custo torna-se complicado.

Para obviar esta dificuldade partiu-se de alguns pressupostos básicos: Que se considera que a homogeneidade nas diversas linhas é a máxima que se pode encontrar. Para a distribuição dos gastos do período de uma linha pelos produtos aí produzidos tomam-se os critérios de distribuição de custos de produção conjunta, isto é, assume-se que os gastos comuns suportados num determinado período em que se produziram diversos produtos, são conjuntos. Considera-se ainda que de cada vez, em cada linha apenas se fabrica um tipo de produto. Esta dificuldade verifica-se também em relação

aos centros de custo dos sectores comercial e administrativo, tendo-se optado por agrupar os centros de custo numa base funcional.

Assim foram identificados ou definidos os seguintes centros de custo:

● **Departamento Fabril**

- Custos comuns de produção
- Areia mecânica
- Brita mecânica
- Betões

● **Departamento Comercial**

- Secção de aprovisionamento; e
- Secção de vendas.

● **Departamento de Administração**

Departamento de Contabilidade e Finanças

Estes dois centros de custo são considerados comuns, isto é, não contribuem para a determinação do custo dos produtos, apenas acumulam custos do período.

Natureza dos gastos indirectos

Considera-se relevante ilustrar os principais gastos indirectos que tem se verificado normalmente na empresa como um indicativo básico para aproximação de possíveis chaves de repartição dos mesmos. As chaves que aqui se propõe deveriam ser considerados fixos, podendo ser alterado futuramente, á medida que melhores critérios de refinação forem encontrados. Ainda mais, novas chaves de repartição serão definidas a medida que os gastos de outra natureza aqui não sugeridos forem se verificando.

Nesta perspectiva e segundo a estrutura dos gastos da empresa apresentada em (anexo 2), temos os seguintes gastos indirectos e respectivas chaves de repartição:

Gastos	Chave de repartição
Mão de obra indirecta (incluindo subsídios e pensões)	Custo da mão de obra directa

Implementação da contabilidade analítica

Água	Por se insignificante o custo, o mesmo imputa-se apenas ao departamento fabril.
Electricidade	KW consumido para distribuição pela empresa de tempo de funcionamento da máquinas para para distribuição pela linha de produção
Combustíveis e Lubrificantes	imputa-se a secções de transportes e maquinas por quantidade consumida
Material de Manutenção e Reparação	valor dos Equipamentos pela documentação
Material de escritório	Imputa-se à administração
Publicidade	Imputa-se ao departamento Comercial
Impostos e Taxas	Imputam-se ao departamento de Contabilidade e Finanças
Amortização de Equipamentos	Valores dos Equipamentos
Amortização de Instalação	Superfície ocupado
Amortização de pedreira	Imputam-se ao departamento fabril

Rendas e Alugueres

Superfície ocupado

Seguros

Valores de prémios

Uma vez que funciona mais do que uma linha de produção, todos os gastos variáveis serão repartido e imputados a estas linhas. Quanto aos restantes gastos de carácter fixo (amortizações, seguros mão de obra indirecta, etc.) poderão ser levado na sua totalidade ao resultado do período. Esta opção de imputação dos gastos indirectos não é mais do que a aplicação do custeio variável.

3ª fase

Escolha de sistema de custeio

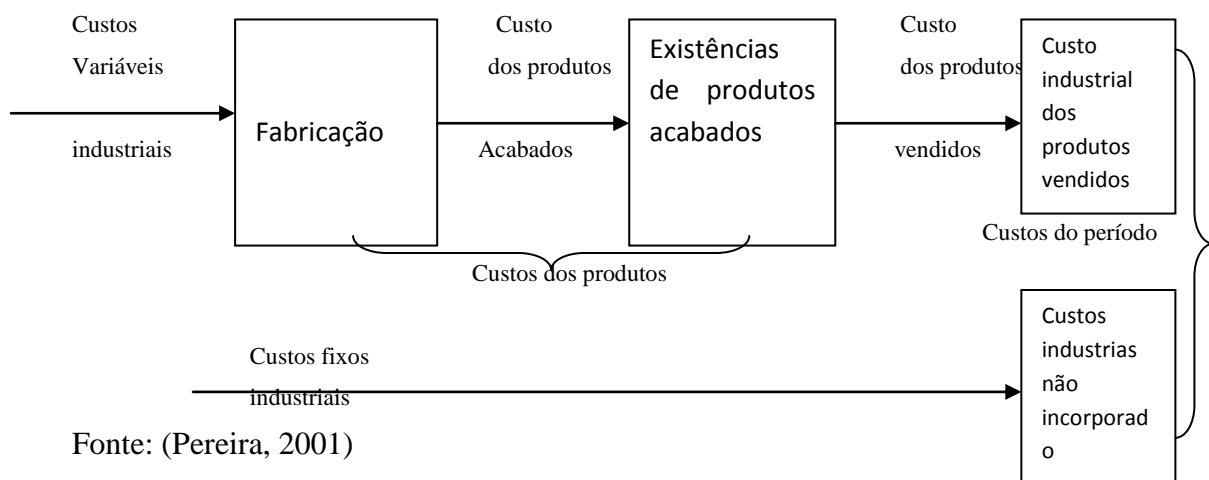
A terceira fase consistiu em decidir qual o sistema de custeio a escolher para a empresa. Nesta fase a escolha passava por optar por um Custeio Variável ou uma das ramificações do Custeio Total. O facto de CAB ser uma empresa industrial veio influenciar bastante a escolha, visto que as empresas industriais têm como característica um grande volume de gastos variáveis, o que leva à utilização mais apropriada do Custeio Variável.

Na verdade, o Sistema de Custeio Total não era o mais adequado, pois como referem Franco et al. (2005), este sistema de custeio é utilizado para o apuramento dos custos de produção em que são imputados da mesma forma os custos variáveis e fixos industriais de um determinado período de tempo.

Constata-se, assim, que este sistema não tem grande utilidade para fins gerências no uso de um valor em que existam custos fixos apropriados. Porque por sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da produção, tendem os custos fixos a ser muito mais encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrifício para a produção. Para efeito de decisão simplesmente mais confunde do que auxilia, o facto de se apropriar de uma forma pode alocar mais custo em um produto do que em outro, pior do que tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto, e não da sua própria; ao se aumentar a quantidade

dos outros bens elaborados, o montante a ser carregado para um determinado produto será diminuído, já que os custos fixos globais serão agora carregados mais para aquele item, cuja quantidade cresceu. O custo de um produto pode então, variar em função não do seu volume, mas da quantidade dos outros bens produzidos. Assim, as opções resumiam-se a sistema de Custeio Variável que foi o escolhido.

Temos, pois, em esquema:



Fonte: (Pereira, 2001)

Figura 2- Esquema do sistema de custeio variável

4ª fase

Apuramento dos custos de produção

Nesta fase pela descrição do processo tecnológico de produção concluir-se que:

- A CAB é fundamentalmente uma empresa industrial de transformação e misturas em toda a sua nomenclatura de produtos.
- Em algumas linhas de produção como, Área e Brita mecânica, pode considerar-se a existência de “produtos conjuntos” no que diz respeito á utilização do mesmo processo de fabrico e da mesma matéria-prima.
- A empresa produz em massa os inertes (areia e brita mecânica), e por regime de encomendas o Betão.

Face a isto, é inevitável o uso destes dois métodos de apuramento de custos, que é **método directo** e **produção conjunta** para o caso da empresa CAB, cuja essência foi descrita no capítulo sobre a abordagem teórica. Tendo em conta a complexidade da empresa, que produz em massa os inertes e por encomendas o betão.

Método Directo

Para produção de betão, o método mais adequado é o **método directo**, tendo em conta que o betão é produzido por encomenda.

O sistema processa-se da seguinte forma:

- Os custos dos produtos da encomenda, são apurados por ordens de produção. Este é determinado por pedido de cliente. (Caiado, 1986)
- A essa ordem de produção é atribuído um número bem determinado e é preparado uma ficha de custos, em que são imputados todos os custos respeitantes a essa ordem (matérias aplicadas, mão de obra directa utilizada e uma parte de gastos gerais de fabrico). (Caiado, 1986)
- Após conclusão dos trabalhos, somam-se todos os custos e divide-se o total pelo número de unidade produzida. (Caiado, 1986)
- O valor obtido é transferido para a conta do produto acabado, encomenda terminada. (Caiado, 1986)

Neste caso a articulação das contas da contabilidade analítica que tem a ver com o apuramento do custo de produção foi, como vimos pelos lançamentos, a seguinte:

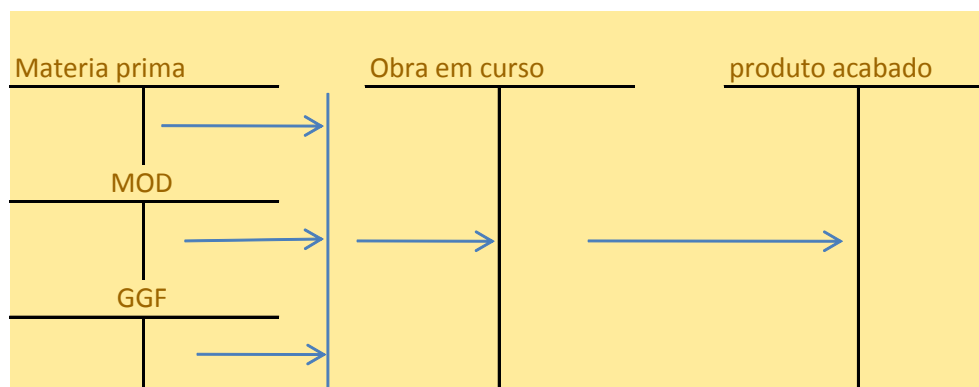


Figura 3- **Articulação das contas**

Nota-se, que não se verifica a passagem pelo armazém.

Produção Conjunta

Para produção de inertes (areia e brita mecânica), o mais adequado é a **produção conjunta**, tendo em conta que, ao proceder-se á transformação da matéria-prima (pedra), se obtêm simultaneamente dois produtos (areia e brita mecânica).

É de salientar que na produção destes produtos não há custos específicos.

As contas de apuramento do custo serão as seguintes:

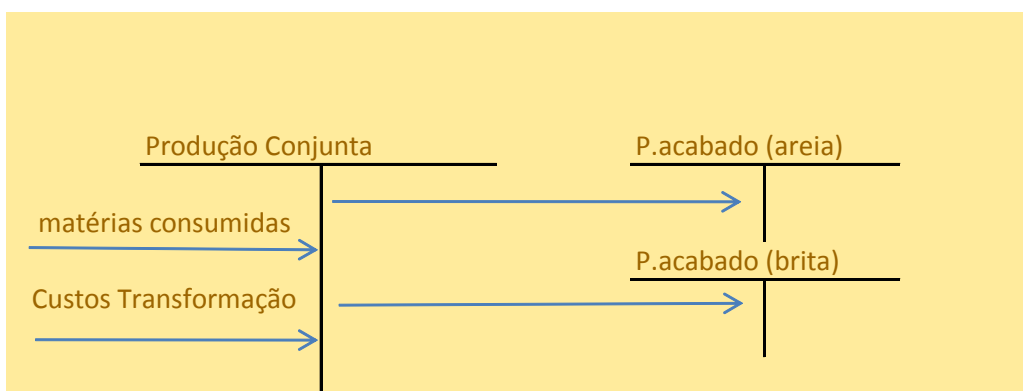


Figura 4- **Apuramento do custo**

Portanto, dada complexidade com que se poderia deparar na identificação dos custos com os produtos acabados, a melhor solução é a determinação dos custos de centro, para depois imputar os custos desses centros apenas aos produtos que tiverem beneficiado dos serviços dos mesmos.

Na afectação dos custos aos produtos que utilizam a mesma linha de produção, que são afinal custos conjuntos de todos produtos em referencia a um dado período contabilístico e no mesmo momento.

Secções Homogéneas

Para a repartição dos gastos gerais, propõe-se a utilização do método das **secções homogéneas** por ser o mais refinado, o que mais aproxima o custo dos produtos á realidade e, além de mais, permite controlar a contribuição dos vários sectores na formação dos custos dos produtos a eficiência desses sectores em termos de capacidade de contenção e redução de custos, apesar ainda de indefinida situação organizacional da empresa, mas que pelo que se pode observar do processo em curso e particularmente do ponto de vista do sector fabril onde a estrutura não sofrerá alterações acentuadas, este método mantém seu mérito.

As unidades de obra definidas para cada um dos centros de custo são:

- Linhas de produção: horas de funcionamento das máquinas na produção de cada produto;
- Reparação mecânica e eléctrica: horas gastos na reparação;
- Aprovisionamento: quilogramas de matérias consumidas;
- Vendas: valor das vendas.

A definição destes centros de custos como secções homogéneas e respectivas unidades de obra não tem a ver apenas com a homogeneidade das actividades desenvolvidas e dos gastos dos mesmos poderem ser referidos a uma unidade de medida comum, mas também com a sua localização física.

No tratamento dos gastos é importante diferenciar os custos fixos dos custos variáveis, tendo em conta que optamos pela utilização do sistema do custeio variável, por uma questão de orientação do gestor da empresa, sendo difícil encontrar custos que sejam totalmente rígidos ou flexíveis, toda via, em cada categoria de custo, pode encontrar-se uma parte que seja fixa num determinado espaço temporal (período contabilístico) e num determinado intervalo da capacidade produtiva e outra que seja variável.

5ª fase

Mapas para gestão

Para efeitos do apuramento do custo dos produtos fabricados ou das obras terminadas, há que ver qual o melhor mapa que se adapta para esse efeito e para fazer o controlo de gestão. (Caiado, 1986)

O custo dos produtos ou das obras é o somatório das matérias-primas transformadas e que aparecem integradas nos produtos fabricados e o custo dos centros fabris que intervierem nas operações de transformação, custo este que inclui os custos dos centros auxiliares e comuns. (Caiado, 1986)

Para isso, torna-se necessário apurarmos a quantidade de matérias-primas consumidas, através das requisições e respectivas guias de saída, e o número de unidade de obra trabalhadas pelas principais no fabrico dos produtos (Hm, Hh,...). A conta de fabricação é debitada por contrapartida de matérias-primas e de centro de custos, utilizando-se os mapas seguintes:

○ Mapa dos custos de transformação

Os custos apurados ao longo de cada período pela Contabilidade Geral são agora repartidos pelos centros de custos que os originaram, podendo aparecer sob a forma de custos directos e reembolsos e de custos fixos e custos variáveis. Esta distinção tem interesse quando a gestão da empresa pretende averiguar as causas dos desvios apurados aquando da determinação dos custos dos centros. No agrupamento de custos que o desvio for anormal, a análise vai abranger rubrica a rubrica, tendo em vista a introdução de medidas correctivas.

O mapa que é apresentado de seguida é extensivo a outros sectores da empresa (área não fabril), cujos valores não interessam para o custos dos produtos mas para os resultados do período.

Quadro VII:

Mapas dos custos de Transformação

Natureza dos custos	Unidade física	Custo unitário	Preparação Hm		Produção Hm		Central de Betão		Britadeira	
			Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor
1-Custos Directos										
▪ Salários										
▪ Encargo sócias										
▪ Água										
▪ Electricidade										
▪ Combustíveis										
▪ Matérias de conservação										
▪ Amortizações e reintegrações										
▪ Seguro de incêndio										
▪ Custos diversos										
TOTAL										
2- Reembolsos										
▪ Custos comuns										
▪ Central betão										
▪ Central britadeira										
▪ Central eléctrica (Gerador)										
TOTAL										
3-Custo Total										
Global										
Unitário										

Fonte: (Caiado, 1986)

Mapa de custos de produção

É neste mapa que apuramos os custos dos produtos (total e unitário). Estes resultam de adicionarmos ao custo da produção em curso de fabrico no início do período, os custos de matérias-primas e dos centros fabris principais. Caso haja produção em via de fabrico no final do período, o valor desta é deduzido ao total atrás referido.

Quadro VIII:
Mapa de custos de produção

Natureza dos custos	Unidade física	Custo unitário	Produto (Areia)		Produto (Brita)		Produto (Betão)	
			Q	Valor	Q	Valor	Q	Valor
1-Materias-Primas								
▪ Cimento	kg							
▪ Areia fina	m³							
▪ Areia grosso	m³							
▪ Brita	m³							
▪ Agua	m³							
▪ Aditivos	ton							
▪ Pedras	ton							
TOTAL								
2- Custo Transformação								
▪ Preparação	Hm							
▪ Produção	Hm							
TOTAL								
3- (1) + (2)								
4-Custo do produto								
Total								
Unitário								

Fonte: (Caiado, 1986)

Demonstração de resultados

Os resultados devem ser apresentados de acordo com as necessidades da gestão da empresa, quer quanto á periodicidade, quer quanto á decomposição.

As rubricas que no nos interessa considerar, uma delas é o montante das vendas ou facturação. As rubricas das respectivas contas da classe 7 do SNRF (Rendimentos), terão que ser codificadas de modo a permitirem o apuramento dos valores segundo a discriminação assente: zona de vendas, famílias de produtos, mercados, etc.

Ao montante das vendas vamos subtrair os custos comerciais que variam directamente com as mesmas (comissões, transportes, despesas de despacho, etc.) e o custo das vendas a saída da empresa.

Tendo em conta o sistema de custeio que foi escolhido, neste caso **sistema de custeio variável**, os custos fixos da área fabril são transferidos para os resultados. Os custos dos centros não fabris são igualmente transferidos para a conta de resultados analíticos e o resultado fiscal é a diferença entre a margem industrial e total destes custos.

Vamos elaborar a demonstração de resultados das vendas do ano 2011, com base no balancete final (em anexo 6)

Quadro IX:

Demonstração de resultados analíticos do ano 2011

(por sistema de custeio variável)

	Areia m³	Brita m³	Betão m³	TOTAL
1. Vendas	48.677.223,00	20.867.740,00	100.087.956,00	169.632.919,00
2. Custos variáveis:				
2.1. Materias consumidas			35.851.481,00	35.851.481,00
subtotal (2)			35.851.481,00	133.781.438,00
3. Margem de contribuição	48.677.223,00	20.867.740,00	64.236.475,00	35.851.481,00
4. Custos Fixos				
4.1 Fornecimento e serviço externo				54.259.577,00
4.2 Gastos com pessoal				19.054.869,00
4.3 Gasto de deprec. e de amortiz.				56.330.138,10
4.4 Outros gastos				2.414.904,00
4.5 Perdas de financiamento				28.953.591,00
Subtotal (4)				161.013.079,10
5. Outros proveitos operacionais				
5.1 Outros rendimentos				258.729,00
Subtotal (5)				258.729,00
6. Resultado líquido antes de impostos (3)-(4)+(5)				-26.972.912,10

Fonte: (pereira, 2001)

É de salientar que as matérias consumidas só aparecem na demonstração de resultado na rubrica de Betão. Porque uma parte das matérias-primas imputadas na produção de Betão é fornecida pelos fornecedores externos. E para produção de inertes (areia e brita), existe a penas uma única matéria-prima (pedra), que é extraído do espaço da própria empresa.

Para demonstrações de resultados futuras, a empresa vai ter que mensurar o seu espaço, para que posamos melhor imputar o custo da matéria-prima, tendo em conta a amortização do terreno.

Conclusões

A CAB, SA. é uma empresa em franco desenvolvimento, tendo em conta todo o contexto económico e social em que se insere, e a comparação acentuada nos volumes das vendas comparativo entre 2010 e 2011, com base nas Demonstrações de Resultados por Naturezas apresentadas.

Com a implementação da Contabilidade Analítica pretende-se que a aferição do custo de cada departamento e principalmente do custo de produção seja com maior qualidade.

A Contabilidade Analítica que se propõe a CAB estará dependendo de forma como esta está estruturada, de modo a poder dar respostas a problemática da eficiência e eficácia na repartição dos custos de produção.

Após a abordagem teórica apresentada seguida do caso prático pode concluir-se que:

- A aplicação da teoria da contabilidade analítica num caso concreto é possível nas nossas condições.
- A contabilidade analítica é um instrumento que exerce um papel importante na gestão das empresas em geral, e em particular da empresa CAB.
- A CAB tem recursos humanos e tecnológicos em qualidade que possam permitir uma boa implementação da contabilidade analítica, devendo apenas serem preparadas as condições técnicas já referidas.

Assim, conclui-se neste trabalho que as empresas de transformação, assim como as empresas de serviços, devem implementar a Contabilidade Analítica, fazendo com que os gestores tenham mais e melhores informações que os apoiem na tomada de decisões e permitindo dispor de um instrumento que, caso haja problemas no seio das empresas, possam ajudar a encontrar a fonte do problema e fornecer algumas soluções.

Em suma, posso concluir que a Contabilidade Analítica pode e deve ser implementada em todas as empresas, independentemente de serem de produção ou de prestação de serviços, sustentada na parte prática deste trabalho, onde foram abordados os parâmetros dos sistemas da Contabilidade Analítica, que possibilita identificar erros anteriormente não visíveis. Constituindo assim, um instrumento importante para a gestão de qualquer negócio.

Bibliografia

Argyris, C. e Kaplan, R. (1994), “Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing”, *Accounting Horizons*, Vol. 8, nº 3, September, pp. 83-105.

Ausset, G. e Margerin, J. (1990), *Contabilidade analítica: utensílio de gestão e ajuda à decisão*, Ediprisma, trad. A. Moreira; adapt. Margarida Ferreira.

Brimson, James A. (1991), *Activity accounting: an activity-based costing approach*, Wiley-National Association of Accountants Professional Book Series

Caiado, António Campos Pires (1986), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora.

Caiado, António Campos Pires (2008), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Áreas Editora, 4ª ed.

Franco, Victor Seabra, Álvaro Oliveira, Ana Isabel Moraes, Benvinda de Jesus Oliveira, Isabel Costa Lourenço, Maria Antónia de Jesus, Maria João Major, (2005), *Contabilidade de Gestão – Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*, Publisher Team, Lisboa.

Gosselin, M. (1997), “The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing”, *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), pp. 105-122.

Horngren, C.(1960), *La Contabilidade de Costos en la Direccion da Empresa*. México: Union Editorial Tipografia Hisoani-Americana

Mendes, Júlio (1996), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Plátano Editora, Lisboa.

Nabais, Carlos Alberto da Fonseca (1991) – *Contabilidade Analítica de Exploração*, Editorial Presença, Lisboa.

Pereira, Carlos Caiano, Victor Seabra Franco (2001), *Contabilidade Analítica*, Rei dos livros dos livros

ANEXO

Anexo 1: Questionários

Questionário a empresa CAB, SA.

Designação	Existe	Aplica se	Não se aplica	Não é Aplicável
1 Analise da situação actual				
1.1 Breve história da empresa				
1.1.1 Ano da fundação	x			
1.1.2 Ano de actividade	x			
1.2 Instalação e sua localidade				
1.2.1 Espaço de extracção	x	x		
1.2.2 Espaço de instalação	x	x		
1.2.3 Localização	x	x		
1.3 Organograma				
1.3.1 Industrial	x	x		
1.3.2 Financeiro			x	
1.3.3 Comercial			x	
1.3.4 Administrativo	x	x		
1.4 Produções e processo de fabrico				
1.4.1 Divisão de produto	x	x		
1.4.2 Hora Homem	x	x		
1.4.2 Hora Máquina	x	x		
1.5 Estrutura de distribuição e venda				
1.5.1 Entrega domiciliaria	x	x		
1.5.2 Venda por encomenda	x	x		
1.5.3 Venda a pronto pagamento	x	x		
1.5.4 Venda a crédito	x	x		
1.6 Equipamentos				
1.6.1 Fabris	x	x		
1.6.2 Administrativo	x	x		
1.6.3 Outros	x	x		
1.7 Funcionamento da contabilidade e da informática				
1.7.1 Contabilidade Financeira	x	x		
1.7.2 Contabilidade de Gestão			x	
1.7.3 Programa de facturação	x	x		
1.7.4 Programa de gestão de stock			x	
1.8 Plano a médio e longo prazo				
1.8.1 Orçamento			x	
1.8.2 Investimento	x	x		

Anexo 2: Estrutura de gasto directo e indirecto da empresa

RUBRICA	QUANT	PREÇO UNIT
61 GASTOS COM INVENTARIOS VENDIDOS E CONSUMIDOS E VAR		
6112 MATERIAS-PRIMAS, SUBSIDIARIAS E DE CONSUMO		
62 FORNECIMENTO E SERVICO EXTERNO		
6211 AGUA		
6212 ELECTRICIDADE		
6213 COMBUSTIVEL E OUTROS FLUIDOS		
6214 CONSERVACAO E REPARACAO		
6215 FERRAMENTAS E UTENSILIOS DE DESGASTE RAPIDO		
6216 MATERIAL DE ESCRITORIO		
6217 PUBLICIDADE E PROPAGANDA		
6218 LIVROS E DOCUMENTACAO TECNICA		
6219 LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO		
6221 RENDAS E ALUGUERES		
6222 DESPESAS DE REPRESENTACAO		
6224 COMUNICACAO		
6225 SEGUROS		
6229 ESTUDOS E PARECERES		
6230 SERVICOS DE INFORMATICA		
6231 TRANSPORTE DE INVENTARIO		
6232 TRANSPORTE DE PESSOAL		
6233 DESLOCACOES E ETADAS		
6234 COMISSOES		
6235 HONORARIOS		
6236 CONTENCIOSOS E NOTARIADO		
6237 SERVICOS BANCARIOS		
6296 EQUIPAMENTOS DE BAIXO VALOR		
6297 ARTIGOS PARA OFERTA		
6298 OUTROS FORNECIMENTOS E SERVICOS		
63 GASTOS COM O PESSOAL		
631 REMUNERACOES DOS ORGAOS SOCIAIS		
632 REMUNERACOES DO PESSOAL		
634 INDEMNIZACOES		
635 ENCARGOS SOBRE REMUNERACOES		
636 SEGUROS DE ACIDENTES NO TRABALHO E DOENCAS PROFISS		
637 GASTOS DE ACCAO SOCIAL		
638 OUTROS GASTOS COMO PESSOAL		
64 GASTOS DE DEPRECIACAO E DE AMORTIZACAO		
641 PROPRIEDADE DE INVESTIMENTOS		
642 ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS		
643 ACTIVOS INTANGIVEIS		

Anexo 3: Lista de contas - classe 9

91 CENTROS DE CUSTOS

911 PROPRIEDADE DE PRODUCAO

9111 ESPACO CENTRAL BETAO

9112 ESPACO PRODUCAO AREIA E BRITA MECANICA

912 MAQUINAS E VIATURAS

9121 CUSTOS COMUNS MAQUINAS E VIATURAS

9122 MAQUINAS DE PRODUCAO E TRANSFORMACAO

91221 AUTO BETONEIRA MERCEDES BENS 2527

91222 AUTO BETONEIRA MERCEDES BENS 2527

91223 AUTO BETONEIRA MERCEDES BENS 2527

91224 AUTO BOMBA IVECO MODELO 190-30-HM

91225 AUTO BOMBA IVECO MODELO MP 380E34H

91226 CENTRAL BETAO

91227 BRITAGEM TEREX PEGSON

91228 CATERPILAR 323 DL

91229 SISTEMA ROMPE SACOS, COM BOMBA

9123 VIATURAS PESADAS

91230 MARTELE TAS PNEUMATICOS

91231 VOLVO MODELO FM1264

91232 VOLVO MODELO FM1264

9124 VIATURAS LIGERAS

91241 AUTOMOVEL MITSUBISHI L200

91242 AUTOMOVEL MITSUBISHI L200 ST-59-ML

9125 OUTRAS MAQUINAS

91251 PA CARREGADORA DE RODA CATREPIILLAR

91252 GERADOR MODELO DPAS 275-E

91253 COMPRESSOR DE AR

913 CENTROS DE RESPONSABILIDADE

9131 CUSTOS ADMINISTRATIVOS

9132 CUSTOS DE ESTROTURA

92 CUSTOS DE PRODUCAO

921 PEDREGAL

9211 PREPARACAO DE TERRENOS

9212 AMORTIZACAO TERRENOS

922 PRODUCAO INERTES

9221 AREIA MECANICA

92211 MATERIAS PRIMAS

92212 CUSTOS DE COMPRAS

92213 CUSTO DE MAO DE OBRA

92214 GASTOS GERAIS DE FABRICO

92215 CUSTOS DE TRANSFORMACAO

9222 BRITA MECANICA

- 92221 MATERIAS PRIMAS
- 92222 CUSTOS DE COMPRAS
- 92223 CUSTOS DE MAO DE OBRA
- 92224 GASTOS GERAIS DE FABRICO
- 92225 CUSTOS DE TRANSFORMACAO
- 9223 BETOES
 - 92231 MATERIAS PRIMAS
 - 92232 CUSTOS DE COMPRAS
 - 92233 CUSTOS MAO DE OBRA
 - 92234 GASTOS GERAIS DE FABRICO
 - 92235 CUSTOS DE TRANSFORMACAO

93 DESVIOS

- 931 DESVIO DE COMPRAS
- 932 DESVIOS DE DEPARTAMENTOS
- 933 DESVIO DE PRODUCAO

94 EXISTENCIAS

- 941 PRODUTOS ACABADOS E INTERMEDIOS
 - 9411 AREIA MECANICA
 - 9412 BRITA MECANICA
 - 9413 BETOES
 - 9414 SUBPRODUTOS, DESPERDICIOS, RESIDUOS E REFUGOS
 - 9415 PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO
 - 9416 MATERIAS PRIMAS, SUBSIDIARIAS E DE CONSUMO

95 CUSTOS E ENCARGOS A REPARTIR

- 951 ENCARGOS SOCIAIS
- 952 SEGUROS
- 953 CONSERVACAO E REPARACAO
- 954 AMORTIZACAO DO EDIFICIO
- 955 ENGARGO DE OCIOSIDADE

96 DESVIOS SOBRE CUSTOS DE ORCAMENTO

- 961 DESVIO DE COMPRAS
- 962 DESVIOS DE DEPARTAMENTOS
- 963 DESVIO DE PRODUCAO

97 DIFERENCAS DE INCORPORACAO

- 971 CUSTOS FIXOS DE PRODUCAO
- 972 DIFERENCAS DE IMPUTACAO/ALOCACAO

98 RESULTADO ANALITICOS

- 981 VENDAS E PRESTACOES DE SERVICOS

Implementação da contabilidade analítica

9811 AREIA MECANICA
9812 BRITA MECANICA
9813 BETOES
982 CUSTOS DAS VENDAS E PRESTACOES DE SERVICOS
9821 AREIA MECANICA
9822 BRITA MECANICA
9823 BETOES
983 CUSTOS DE PRODUCAO NAO INCORPORADOS
9831 AREIA MECANICA
9832 BRITA MECANICA
9833 BETOES
984 CUSTOS DE DISTRIBUICAO
9841 AREIA MECANICA
9842 BRITA MECANICA
9843 BETOES
985 CUSTOS ADMINISTRATIVOS
9851 AREIA MECANICA
9852 BRITA MECANICA
9853 BETOES
986 OUTROS PROVEITOS OPERACIONAIS
9861 AREIA MECANICA
9862 BRITA MECANICA
9863 BETOES
987 PROVEITOS FINANCEIROS
988 CUSTOS FINANCEIROS
989 RESULTADOS EXTRAORDINARIOS

99 IMPOSTO SOBRE RENDIMENTO DO EXERCICIO

990 EXERCICIO 2011

Anexo 4: Mapa dos activos fixos da empresa

MAPA DOS ACTIVOS FIXOS DA EMPRESA

DESCRIÇÃO
TERRENOS
Edifícios e Outras Construções
HANGAR E ESTALEIRO
Equipamento Básico
PA CARREGADORA DE RODA CATERPILAR
AUTO BETONEIRA MERCEDES BENZ 2527
AUTO BETONEIRA MERCEDES BENZ 2527
AUTO BETONEIRA MERCEDES BENZ 2527
AUTO BOMBA IVECO MODELO 190.30 HM
AUTO BOMBA IVECO MODELO MP 380E34H
GERADOR MODELO DPAS 275-E
CENTRAL BETAO
COMPRESSOR DE AR
MARTELETAS PNEUMATICOS
BRITAGEM TEREX PEGSON
CATERPILAR 323 DL
SISTEMA ROMPE SACOS COM BOMBA
VIBRADOR GASOLINA
CATERPILLAR MOD 906H SDH01927
Equipamento Transporte
MITSUBISHI L200 ST-51-MM
VOLVO MODELO FM1264
VOLVO MODELO FM1264
MITSUBISHI L200 ST-59-ML
Equipamentos Administrativos
SECRETARIA 1200X800X750X CINCA
COMPUTADOR INSYS INTEL
COMPUTADOR INSYS INTEL
IMPRESSORA OKI

Implementação da contabilidade analítica

SECRETARIA CINZA
BLOCO FIXO 2 GAVETAS CINZA
AR CONDICIONADO SPLITS 9000BTU
AR CONDICIONADO SPLITS 9000BTU
AR CONDICIONADO SPLITS 9000BTU
PORTATIL TOSHIBA
COMPUTADOR TSUNAMI
MESA DE SECRETARIA
SECRETARIA RAO PEREIRA
MESA
COMPUTADOR PORTATIL ACER
6 CADEIRA
IMPRESSORA BROTHER
COFRE MONOBLOCO 100X60X55
TELEFONES FRITZ-MT-INTL

Outras activos fixos tangíveis

CONTENTOR ESCRITORIO
CONTENTOR VAZIO
MAQUINA DE SOLDA PROFISSIONAL
RESERVATORIO 1000 LIT
BALANCA ELECTRONICA 35KG

Activos Intangíveis

AGGFLOW PROGRAM KEY:3439

Anexo 5: Fixa de combustível

CONSUMO DIÁRIO DE GASÓLEO CAB

Água Funda, Praia

Data: ____ / ____ /2011

Leitura da Bomba:								
Inicial Vareta: __ (lts)		Final Vareta: __ (lts)		Total Vareta: __ (lts) _____				
Inicial Cont.: __ (lts)		Final Cont.: __ (lts)		Total Contad.: __ (lts) _____				
Entrada de Gasoleo: (lts) _____			Fornecedor: _____					
Abastec Nº	Matrícula	Hora de Abast.	Leitura		Abast. (litros)	km ou hr máquina	Rubrica do Manobrador	Observações
			Antes	Depois				

NOTA: Antes de abastecer registe na coluna - Leitura antes - o nº que lá se encontra. Depois ponha o mostrador a zero e faça o seu abastecimento. Registe na coluna - Leitura depois - o nº que o mostrador indica e registe o nº de litros que abasteceu na coluna - abastecimento.

Anexo 6: Balancete 2011 CAB

Balancete de Verificação do Razão Geral 2011

Conta Cod.	Descrição	Acumulados para mês seguinte		Saldos	
		Debito	Credito	Devedores	Credores
1	MEIOS MONETARIOS	310.194.153,72	309.080.774,72	1.113.379,00	0,00
11	CAIXA	118.711.931,86	118.409.303,72	302.628,14	0,00
111	CAIXA PRINCIPAL	61.236.245,00	60.933.616,86	302.628,14	0,00
119	TRANSFERENCIA DE CAIXA	57.475.686,86	57.475.686,86	0,00	0,00
12	DEPOSITO A ORDEM	191.482.221,86	190.671.471,00	810.750,86	0,00
121	DEPOSITOS A ORDEM-BCA	141.341.409,86	140.613.142,00	728.267,86	0,00
1211	CONTA N°754876321.10.001	141.341.409,86	140.613.142,00	728.267,86	0,00
122	DEPOSITO A ORDEM-CECV	7.890,00	0,00	7.890,00	0,00
1221	CONTA N°1982922	7.890,00	0,00	7.890,00	0,00
123	DEPOSITO A ORDEM-BCN	50.120.844,00	50.058.329,00	62.515,00	0,00
1231	CONTA N°1590051	50.120.844,00	50.058.329,00	62.515,00	0,00
124	DEPOSITO A ORDEM-BI	12.078,00	0,00	12.078,00	0,00
1241	CONTA N°34903521	12.078,00	0,00	12.078,00	0,00
2	CONTAS A RECEBER E A PAGAR	421.262.835,00	748.548.713,00	77.373.910,00	404.659.788,00
21	CLIENTES	158.167.899,00	123.687.681,00	36.154.080,00	1.673.862,00
211	CLIENTES C/C	158.167.899,00	123.687.681,00	36.154.080,00	1.673.862,00
2111	CLIENTES C/C EM MOEDA NACIONAL	158.167.899,00	123.687.681,00	36.154.080,00	1.673.862,00
21111	CLIENTES GERAIS	158.167.899,00	123.687.681,00	36.154.080,00	1.673.862,00
22	FORNECEDORES	104.754.788,00	92.036.394,00	30.832.094,00	18.113.700,00
221	FORNECEDORES C/C	73.760.905,00	91.850.564,00	24.041,00	18.113.700,00
2211	FORNECEDORES C/C EM MOEDA NACIONAL	70.444.105,00	83.538.600,00	0,00	13.094.495,00
22111	FORNECEDORES GERAIS	70.444.105,00	83.538.600,00	0,00	13.094.495,00
2212	FORNECEDORES C/C EM MOEDA ESTRANGEIRA	3.316.800,00	8.311.964,00	24.041,00	5.019.205,00
22121	FORNECEDORES GERAIS	3.316.800,00	8.311.964,00	24.041,00	5.019.205,00
228	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	30.993.883,00	185.830,00	30.808.053,00	0,00
2281	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES EM MOEDA	385.830,00	185.830,00	200.000,00	0,00
22811	FORNECEDORES GERAIS	385.830,00	185.830,00	200.000,00	0,00
2282	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES EM MOEDA	30.608.053,00	0,00	30.608.053,00	0,00
22821	FORNECEDORES GERAIS	30.608.053,00	0,00	30.608.053,00	0,00
23	FINANCIAMENTOS OBTIDOS	66.712.673,00	389.232.177,00	0,00	322.519.504,00
231	INSTITUIÇÕES DE CREDITO E SOCIEDADES F	66.712.673,00	389.232.177,00	0,00	322.519.504,00
2311	EMPRESTIMOS BANCARIOS	65.534.577,00	355.257.665,00	0,00	289.723.088,00
23111	EMPRESTIMOS BANCARIOS-VALORES CORRENTE	32.660.317,00	65.593.104,00	0,00	32.932.787,00

Implementação da contabilidade analítica

23112	EMPRESTIMOS BANCARIO-VALORES NAO CORRE	32.874.260,00	289.664.561,00	0,00	256.790.301,00
2312	DESCOBERTOS BANCARIOS	0,00	26.665.003,00	0,00	26.665.003,00
23121	DESCOBERTOS BANCARIOS-VALORES CORRENTE	0,00	26.665.003,00	0,00	26.665.003,00
2313	LOCACAO FINANCEIRA	1.178.096,00	7.309.509,00	0,00	6.131.413,00
23131	LOCACAO FINANCEIRA-VALORES CORRENTES	183.463,00	994.633,00	0,00	811.170,00
23132	LOCACAO FINANCEIRA-VALORES NAO CORRENT	994.633,00	6.314.876,00	0,00	5.320.243,00
24	ESTADOS E OUTROS ENTES PUBLICOS	66.328.109,00	75.532.178,00	0,00	9.204.069,00
243	RETENCAO DE IMPOSTO SOBRE RENDIMENTO	1.434.233,00	2.234.386,00	0,00	800.153,00
2431	TRABALHO DEPENDENTE	1.358.345,00	2.156.222,00	0,00	797.877,00
2432	TRABALHO INDEPENDENTE	75.888,00	78.164,00	0,00	2.276,00
24321	RESIDENTE	75.888,00	78.164,00	0,00	2.276,00
244	IMPOSTO SOBRE VALOR ACRESCENTADO (IVA)	60.830.296,00	68.927.075,00	0,00	8.096.779,00
2442	IVA - DEDUTIVEL	11.202.246,00	11.202.246,00	0,00	0,00
24422	INVESTIMENTOS	39.907,00	39.907,00	0,00	0,00
24423	OUTROS BENS E SERVICOS	11.162.339,00	11.162.339,00	0,00	0,00
2443	IVA - LIQUIDADO	18.146.833,00	18.146.833,00	0,00	0,00
24431	OPERACOES GERAIS	18.146.833,00	18.146.833,00	0,00	0,00
2444	IVA REGULARIZACOES	0,00	7.243.288,00	0,00	7.243.288,00
24442	PERIODICAS A FAVOR DO ESTADO	0,00	7.243.288,00	0,00	7.243.288,00
2445	IVA - APURAMENTO	18.146.833,00	18.146.833,00	0,00	0,00
2446	IVA - A PAGAR	13.334.384,00	14.187.875,00	0,00	853.491,00
24461	VALORES APURADOS	13.334.384,00	14.187.875,00	0,00	853.491,00
248	CONTRIBUICOES PARA A SEGURANCA SOCIAL	4.063.580,00	4.370.717,00	0,00	307.137,00
25	ACCIONISTAS/SOCIOS	7.541.736,00	52.590.345,00	7.541.736,00	52.590.345,00
251	ACCIONISTAS C/ SUBSCRICAO	7.541.736,00	0,00	7.541.736,00	0,00
258	OUTRAS OPERACOES	0,00	52.590.345,00	0,00	52.590.345,00
2581	OUTRAS OPERACOES ACCIONISTAS/SOCIOS-CO	0,00	52.590.345,00	0,00	52.590.345,00
26	OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR	3.175.462,00	1.183.770,00	2.550.000,00	558.308,00
262	DEVEDORES E CREDORES POR ACRESCIMO	0,00	26.257,00	0,00	26.257,00
2622	CREDORES POR ACRESCIMO DE GASTOS	0,00	26.257,00	0,00	26.257,00
268	OUTROS DEVEDORES E CREDORES	3.175.462,00	1.157.513,00	2.550.000,00	532.051,00
2681	CREDORES DIVERSOS	192.000,00	724.051,00	0,00	532.051,00
2682	DEVEDORES DIVERSOS	2.550.000,00	0,00	2.550.000,00	0,00
2688	MOVIMENTOS DIVERSOS A REGULARIZAR	433.462,00	433.462,00	0,00	0,00
27	PESSOAL	14.582.168,00	14.286.168,00	296.000,00	0,00
271	REMUNERACOES A PAGAR	14.042.568,00	14.042.568,00	0,00	0,00
2712	AO PESSOAL	14.042.568,00	14.042.568,00	0,00	0,00
272	ADIANTAMENTOS	539.600,00	243.600,00	296.000,00	0,00
2722	AO PESSOAL	539.600,00	243.600,00	296.000,00	0,00
4	INVESTIMENTOS	397.976.419,00	140.485.038,80	397.976.419,00	140.485.038,80
43	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	395.012.496,00	140.411.536,20	395.012.496,00	140.411.536,20
431	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	46.660.000,00	0,00	46.660.000,00	0,00
432	EDIFICIOS E OUTRAS CONSTRUCOES	10.102.543,00	0,00	10.102.543,00	0,00
433	EQUIPAMENTOS BASICOS	317.395.298,00	0,00	317.395.298,00	0,00
434	EQUIPAMENTOS DE TRANSPORTE	18.496.820,00	0,00	18.496.820,00	0,00
435	EQUIPAMENTOS ADMINISTRATIVOS	916.049,00	0,00	916.049,00	0,00
437	OUTROS AVTIVOS FIXOS TANGIVEIS	1.441.786,00	0,00	1.441.786,00	0,00
438	DEPRECIACOES ACUMULADAS	0,00	140.411.536,20	0,00	140.411.536,20

Implementação da contabilidade analítica

4382	EDIFICIOS E OUTRAS CONSTRUÇOES	0,00	1.010.254,20	0,00	1.010.254,20
4383	EQUIPAMENTO BASICO	0,00	129.948.293,60	0,00	129.948.293,60
4384	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	0,00	8.934.868,30	0,00	8.934.868,30
4385	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	0,00	178.282,70	0,00	178.282,70
4387	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	0,00	339.837,40	0,00	339.837,40
44	ACTIVOS INTANGIVEIS	330.795,00	73.502,60	330.795,00	73.502,60
443	PROGRAMAS DE COMPUTADOR	330.795,00	0,00	330.795,00	0,00
448	AMORTIZACOES ACUMULADAS	0,00	73.502,60	0,00	73.502,60
4483	PROGRAMAS DE COMPUTADOR	0,00	73.502,60	0,00	73.502,60
45	INVESTIMENTOS EM CURSO	2.633.128,00	0,00	2.633.128,00	0,00
452	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS EM CURSO	2.633.128,00	0,00	2.633.128,00	0,00
5	CAPITAL PROPRIO	104.903.627,10	63.195.420,40	101.708.206,70	60.000.000,00
51	CAPITAL	0,00	60.000.000,00	0,00	60.000.000,00
511	CAPITAL REALIZADO	0,00	60.000.000,00	0,00	60.000.000,00
59	RESULTADOS	104.903.627,10	3.195.420,40	101.708.206,70	0,00
591	RESULTADOS TRANSITADOS	101.708.206,70	0,00	101.708.206,70	0,00
5910	AJUSTE TRANSICAO SCNRF	31.875.709,00	0,00	31.875.709,00	0,00
5912	PREJUIZOS ACUMULADOS	69.832.497,70	0,00	69.832.497,70	0,00
592	RESULTADOS DO PERIODO ANTERIOR A AGUAR	3.195.420,40	3.195.420,40	0,00	0,00
6	GASTOS	196.864.560,10	0,00	196.864.560,10	0,00
61	GASTOS COM INVENTARIOS VENDIDOS E CONS	35.851.481,00	0,00	35.851.481,00	0,00
611	GASTOS COM MERCADORIAS VENDIDAS E MATE	35.851.481,00	0,00	35.851.481,00	0,00
6112	MATERIAS-PRIMAS, SUBSIDIARIAS E DE CON	35.851.481,00	0,00	35.851.481,00	0,00
611201	CIMENTO	34.999.500,00	0,00	34.999.500,00	0,00
611202	AREIA	814.808,00	0,00	814.808,00	0,00
611203	BRITA	37.173,00	0,00	37.173,00	0,00
62	FORNECIMENTO E SERVICO EXTERNO	54.259.577,00	0,00	54.259.577,00	0,00
6211	AGUA	1.833.725,00	0,00	1.833.725,00	0,00
6213	COMBUSTIVEL E OUTROS FLUIDOS	23.698.421,00	0,00	23.698.421,00	0,00
62131	GASOLEO	21.733.716,00	0,00	21.733.716,00	0,00
62132	GASOLINA	461,00	0,00	461,00	0,00
62138	OUTROS COMBUSTIVEIS	13.586,00	0,00	13.586,00	0,00
62139	OUTROS FLUIDOS	1.950.658,00	0,00	1.950.658,00	0,00
6214	CONSERVACAO E REPARACAO	18.969.288,00	0,00	18.969.288,00	0,00
62141	MATERIAL DE CONSERVACAO E REPARACAO	17.928.441,00	0,00	17.928.441,00	0,00
62142	SERVICOS DE COSERVACAO E REPARACAO	1.040.847,00	0,00	1.040.847,00	0,00
6215	FERRAMENTAS E UTENSILIOS DE DESGASTE RA	280.854,00	0,00	280.854,00	0,00
6216	MATERIAL DE ESCRITORIO	173.025,00	0,00	173.025,00	0,00
6217	PUBLICIDADE E PROPAGANDA	6.308,00	0,00	6.308,00	0,00
6219	LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO	37.943,00	0,00	37.943,00	0,00
6221	RENDAS E ALUGUERES	2.761.394,00	0,00	2.761.394,00	0,00
62212	ALUGUER DE VIATURA	142.918,00	0,00	142.918,00	0,00
62213	ALUGUER DE EQUIPAMENTOS	2.618.476,00	0,00	2.618.476,00	0,00
6224	COMUNICACAO	358.823,00	0,00	358.823,00	0,00
62241	TELEFONE/FAX	20.115,00	0,00	20.115,00	0,00
62242	INTERNET	70.684,00	0,00	70.684,00	0,00
62243	TELEMOVEL	267.964,00	0,00	267.964,00	0,00
62244	CORREIO POSTAL	60,00	0,00	60,00	0,00

Implementação da contabilidade analítica

6225	SEGUROS	1.559.111,00	0,00	1.559.111,00	0,00
6226	TRABALHOS ESPECIALIZADOS	770.000,00	0,00	770.000,00	0,00
6227	VIGILANCIA E SEGURANCA	43.135,00	0,00	43.135,00	0,00
6229	ESTUDOS E PARECERES	628.798,00	0,00	628.798,00	0,00
6230	SERVICOS DE INFORMATICA	45.672,00	0,00	45.672,00	0,00
6232	TRANSPORTE DE PESSOAL	120.000,00	0,00	120.000,00	0,00
6233	DESLOCACOES E ETADAS	274.765,00	0,00	274.765,00	0,00
6234	COMISSOES	555.643,00	0,00	555.643,00	0,00
6236	CONTENCIOSOS E NOTARIADO	11.350,00	0,00	11.350,00	0,00
6237	SERVICOS BANCARIOS	512.443,00	0,00	512.443,00	0,00
6296	EQUIPAMENTOS DE BAIXO VALOR	64.453,00	0,00	64.453,00	0,00
6298	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVICOS	1.554.426,00	0,00	1.554.426,00	0,00
62981	FORNECIMENTOS DIVERSOS	19.239,00	0,00	19.239,00	0,00
62982	SERVICOS DIVERSOS	376.700,00	0,00	376.700,00	0,00
62983	SERV.PREST.P/TRABALHO EVENTUAS	1.158.487,00	0,00	1.158.487,00	0,00
63	GASTOS COM O PESSOAL	19.054.869,00	0,00	19.054.869,00	0,00
631	REMUNERACOES DOS ORGAOS SOCIAIS	2.030.000,00	0,00	2.030.000,00	0,00
63101	ORDENADOS	1.656.000,00	0,00	1.656.000,00	0,00
63103	SUBSIDIO DE RENDA E INSTALACAO	240.000,00	0,00	240.000,00	0,00
63109	OUTRAS REMUNERACOES	134.000,00	0,00	134.000,00	0,00
632	REMUNERACOES DO PESSOAL	14.666.718,00	0,00	14.666.718,00	0,00
63201	ORDENADOS	11.702.512,00	0,00	11.702.512,00	0,00
63203	HORAS EXTRAS	2.845.706,00	0,00	2.845.706,00	0,00
63205	PREMIOS E GRATIFICACOES	7.000,00	0,00	7.000,00	0,00
63208	SUBSIDIO E COMPENSACAO DE FERIAS	111.500,00	0,00	111.500,00	0,00
635	ENCARGOS SOBRE REMUNERACOES	2.008.907,00	0,00	2.008.907,00	0,00
636	SEGUROS DE ACIDENTES NO TRABALHO E DOE	82.733,00	0,00	82.733,00	0,00
637	GASTOS DE ACCAO SOCIAL	92.500,00	0,00	92.500,00	0,00
638	OUTROS GASTOS COMO PESSOAL	174.011,00	0,00	174.011,00	0,00
64	GASTOS DE DEPRECIACAO E DE AMORTIZACAO	56.330.138,10	0,00	56.330.138,10	0,00
642	ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	56.256.635,50	0,00	56.256.635,50	0,00
6422	EDIFICIOS E OUTRAS CONSTRUCOES	404.101,70	0,00	404.101,70	0,00
6423	EQUIPAMENTO BASICO	52.037.564,50	0,00	52.037.564,50	0,00
6424	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	3.538.114,00	0,00	3.538.114,00	0,00
6425	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	132.972,00	0,00	132.972,00	0,00
6427	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS	143.883,30	0,00	143.883,30	0,00
643	ACTIVOS INTANGIVEIS	73.502,60	0,00	73.502,60	0,00
6433	PROGRAMAS DE COMPUTADOR	73.502,60	0,00	73.502,60	0,00
68	OUTROS GASTOS	2.414.904,00	0,00	2.414.904,00	0,00
681	IMPOSTOS	1.689.524,00	0,00	1.689.524,00	0,00
6811	IMPOSTOS DIRECTOS	69.600,00	0,00	69.600,00	0,00
68113	IMPOSTO DE CIRCULACAO AUTOMOVEL	69.600,00	0,00	69.600,00	0,00
6812	IMPOSTOS INDIRECTOS	1.194.087,00	0,00	1.194.087,00	0,00
68123	IMPOSTO DE SELO	1.194.087,00	0,00	1.194.087,00	0,00
6813	TAXAS	425.837,00	0,00	425.837,00	0,00
683	DIVIDAS INCOBRAVEIS	271.509,00	0,00	271.509,00	0,00
688	OUTROS	453.871,00	0,00	453.871,00	0,00
6887	MULTAS E PENALIDADES	453.871,00	0,00	453.871,00	0,00
68871	MULTAS FISCAIS	421.284,00	0,00	421.284,00	0,00
68873	OUTRAS PENALIDADES	32.587,00	0,00	32.587,00	0,00

Implementação da contabilidade analítica

69	PERDAS DE FINANCIAMENTO	28.953.591,00	0,00	28.953.591,00	0,00
691	JUROS SUPORTADOS	28.953.591,00	0,00	28.953.591,00	0,00
6911	JUROS DE FINANCIAMENTO OBTIDOS	28.686.596,00	0,00	28.686.596,00	0,00
6918	OUTROS JUROS	266.995,00	0,00	266.995,00	0,00
7	RENDIMENTOS	131.950,00	170.023.598,00	131.950,00	170.023.598,00
71	VENDAS DE MERCADORIAS E PRODUTOS	131.950,00	169.764.869,00	131.950,00	169.764.869,00
712	PRODUTOS ACABADOS E INTERMEDIOS	0,00	169.764.869,00	0,00	169.764.869,00
7121	VENDAS ISENTAS	0,00	49.044.873,00	0,00	49.044.873,00
71211	AREIA MECANICA	0,00	48.677.223,00	0,00	48.677.223,00
71212	BRITA MECANICA	0,00	345.400,00	0,00	345.400,00
71213	BETAO	0,00	22.250,00	0,00	22.250,00
7122	VENDAS TRIBUTADAS	0,00	120.719.996,00	0,00	120.719.996,00
71221	BRITA MECANICA	0,00	20.654.290,00	0,00	20.654.290,00
71222	BETAO	0,00	100.065.706,00	0,00	100.065.706,00
717	DEVOLUCOES DE VENDAS	131.950,00	0,00	131.950,00	0,00
78	OUTROS RENDIMENTOS	0,00	258.729,00	0,00	258.729,00
781	RENDIMENTOS SUPLEMENTARES	0,00	258.729,00	0,00	258.729,00
7816	OUTROS RENDIMENTOS SUPLEMENTARES	0,00	258.729,00	0,00	258.729,00
Totais		1.431.333.544,92	1.431.333.544,92	775.168.424,80	775.168.424,80

Anexo 7: Demonstrações dos Resultados 2010/2011

CAB-CERÂMICA, ASFALTO E BETÕES, SA

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

RUBRICAS		
	31-12-2011	31-12-2010
	Valores	Valores
Vendas e Prestações de serviços	169.632.919,00	119.427.457,00
Subsídios à exploração		
Variação nos inventários de produção		
Trabalhos para a própria entidade		
Gastos com mercadorias vendidas e matérias consumidas	(35.851.481,00)	(11.392.153,00)
Resultado operacional bruto	133.781.438,00	130.819.610,00
Fornecimentos e serviços externos	(54.259.577,00)	(39.903.761,00)
Valor acrescentado bruto	79.521.861,00	90.915.849,00
Gastos com pessoal	(19.054.869,00)	(11.885.786,00)
Ajustamentos de inventários		
Imparidade de dívidas a receber		
Provisões		
Imparidade de activos não depreciables/amortizáveis		
Aumentos/reduções de justo valor		
Outros rendimentos e ganhos	258.729,00	0,00
Outros gastos e perdas	(2.414.904,00)	(1.452.499,00)
Resultado antes de depreciações, amortizações, perdas/ganhos de financiamento e impostos	58.310.817,00	77.577.564,00
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	(56.330.138,10)	(56.066.821,40)
Perdas/reversões por imparidade de activos depreciables/amortizáveis		
Resultado operacional (antes de perdas/ganhos de financiamentos e impostos)	1.980.678,90	21.510.742,60
Juros e ganhos similares obtidos	0,00	0,00
Juros e perdas similares suportados	(28.953.591,00)	(29.609.814,00)
Resultados antes dos impostos	(26.972.912,10)	(8.099.071,40)
Imposto sobre o rendimento do período	0,00	0,00
Resultado líquido do período	(26.972.912,10)	(8.099.071,40)